UNIVERSIDAD POPULAR AUTONOMA DEL ESTADO DE PUEBLA

ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA

FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANTIVA

TRABAJO RECEPCIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LIC. EN CONTADURIA PUBLICA

PRESENTAN

MARIA DEL PILAR FLORES ZAMORA
MARIA MELINA ARELLANO DOMINGUEZ

PUEBLA, PUE. JULIO 2001

UPAEP – Secretaría General
Dirección General de Apoyos Académicos
Dirección del Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación.
Biblioteca Central - **Karol Wojtyla**

Tesis Digitales Restricciones de uso:

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de textos, imágenes, gráficas, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente de donde la obtuvo mencionando el autor o autores involucrados en el documento.

Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por haberme permitido llegar a la culminación de mi Licenciatura y porque a lo largo de mi vida, siempre me ha colmado con sus Bendiciones.
Soy muy afortunada y agradezco a mi Señor Dios, porque tengo cerca de mí a seres que verdaderamente quieren el bien para mí, los cuales quiero mucho y son a quienes tengo los siguientes agradecimientos.

A MIS PADRES:
MINERVA DOMÍNGUEZ Y
BERNARDO ARELLANO

Porque siempre me han dado buen ejemplo de vida.
Gracias por su inmenso apoyo, comprensión y sacrificios para lograr mi meta propuesta.
Les seré eternamente agradecida.

A MI TÍA LUCHA:

Porque he recibido grandes e innumerables consejos y mucho apoyo.
Siempre he tenido en ti, un hombro en momentos de tristeza y unos brazos abiertos en momentos de alegría.
Estaré agradecida por tantas cosas que haz hecho por mí.
Tienes mucho significado en mi vida.

A MI MADRINA LETY:

Por quererme tanto, y siempre estar al pendiente de mí.
Siempre estarás en mi corazón.

MELINA.

MIS AMIGOS

Margaret: por estar conmigo, por compartir momentos buenos y otros no tanto, por tu apoyo incondicional y por ayudarme a levantarme. Gracias, siempre lo recordaré.

Melina: Por pensar en mi antes que en ti, por compartir, por estar conmigo en todo momento, por ayudarme y entenderme, por quererme como lo haces y principalmente gracias por aguantarme . Te quiero mucho.

Ricardo: Gracias por ser y por estar, por tanto que me has enseñado, por contar contigo en momentos difíciles ayudándome a salir de ellos, por apoyarme a concluir este proyecto tan importante para mí ... =0)

A todos Ustedes, los quiero mucho y les agradezco el haberme dado, desde el granito de arena, hasta los cimientos para haber podido construir esto.

PILAR

MTRO. D. FISCAL. C.P. VICTOR M. QUIROZ LOPEZ:

Nuestra gratitud por su apoyo incondicional, por no medir tiempos, ni circunstancias, por compartir tan entusiasta sus conocimientos y experiencia con nosotras, logrando la realización del presente trabajo.
Gracias por ser como es.

MELINA Y PILAR.

INDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN i

CAPITULO I. MARCO TEORICO

1.1. ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES..... 4
1.2. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS 7
1.2.1. Principios Elementales..... 8
1.2.1.1. Principio de Igualdad..... 8
1.2.1.2. Principio de Certidumbre..... 9
1.2.1.3. Principio de Comodidad..... 9
1.2.1.4. Principio de Economía..... 9
1.2.2. Los Principios Constitucionales..... 10
1.2.2.1. Principio de Legalidad..... 10
1.2.2.2. Principio de Proporcionalidad y Equidad..... 11
1.3. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN..... 12
1.3.1. Características de las Contribuciones..... 13
1.3.1.1. Obligación personal..... 13
1.3.1.2. Aportación pecuniaria..... 14
1.3.1.3. Para el gasto público..... 14
1.3.1.4. Proporcional y equitativa..... 14
1.3.1.5. Establecimiento sólo a través de una Ley..... 15
1.3.2. Clasificación de las contribuciones..... 16
1.4. IMPUESTOS..... 17
1.4.1. Concepto..... 17
1.4.2. Características..... 17
1.4.3. Elementos..... 18
1.4.3.1. Sujeto..... 18
1.4.3.2. Objeto..... 18
1.4.3.3. Cuota, Base, Tarifa..... 19

CAPITULO II. OBLIGACIÓN TRIBUARIA

2.1. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN..... 21
2.2. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... 22
2.3. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DEL CONCEPTO DE OBLIGACIÓN DEL DERECHO PRIVADO Y EL DERECHO TRIBUTARIO..... 23
2.4. FUENTES DE LA OBLIGACIÓN..... 25
2.5. RELACION TRIBUTARIA..... 26
2.6. ELEMENTOS DE LA RELACION TRIBUTARIA..... 26
2.6.1. Los Sujetos Activos..... 26

2.6.1.1. Pacto Federal 29
2.6.1.2. Las obligaciones del sujeto activo 31
2.6.2. Los Sujetos Pasivos 32
2.6.2.1. Las obligaciones del sujeto pasivo 33
2.6.2.2. El responsable tributario 33
2.7. DIFERENCIA ENTRE OBLIGACIÓN Y RELACION TRIBUTARIA 35
2.8. FUENTE DEL TRIBUTO 36
2.9. EL HECHO IMPONIBLE 38
2.10. EL HECHO GENERADOR O NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 39
2.11. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 43
2.12. CREDITO FISCAL 45
2.13. EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 48

CAPITULO III. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
3.1. EL PAGO 50
3.1.1. Definición 50
3.1.2. Lugar de pago 51
3.1.3. Medios de pago 52
3.1.4. Plazo para el pago 52
3.1.5. Aplicación del pago 53
3.1.6. La prueba del pago 53
3.1.7 Determinación del pago 54
3.1.8. Tipos de pago 55
3.1.8.1. Pago liso y llano 55
3.1.8.2. Pago bajo protesta 57
3.1.8.3. Pago provisional 58
3.1.8.4. Pago de anticipos 59
3.1.8.5. Pago definitivo 59
3.1.8.6. Pago extemporáneo 60
3.1.8.7. Pago de Garantía 63
3.2 PRESCRIPCION 63
3.2.1. Tipos de prescripción 64
3.2.2. Prescripción en materia fiscal 64
3.2.3. Término de la prescripción 65
3.2.4. Interrupción del plazo 68
3.2.5. Suspensión del plazo 69
3.2.6. Renuncia a la prescripción ganada 69
3.3 CADUCIDAD 71
3.3.1. Plazos para que opere la caducidad 72
3.3.1.1. Cómputo del plazo 74

3.3.2. Suspensión del plazo 74
3.3.3. Declaración de la extinción de facultades 78
3.3.3.1. Plazo para solicitar caducidad 78
3.4. LA COMPENSACIÓN 79
3.4.1. Requisitos de la compensación 81
3.4.1.1. Reciprocidad de la obligaciones 82
3.4.1.2. Fungibilidad del objeto de la obligaciones 82
3.4.1.3. Liquidez de los créditos 82
3.4.1.4. Exigibilidad de los créditos 82
3.4.2. Efectos de la compensación 83
3.4.3. Casos en que no tiene lugar la compensación 83
3.5. LA CONDONACION 84
3.5.1. Plazo para la condonación 86
3.5.2. Requisitos 86
3.6. CANCELACIÓN 88

CONCLUSIÓN 90

BIBLIOGRAFÍA 92

INTRODUCCION

Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y su fin.

El principio general de la extinción de las obligaciones es, que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde derivamos que tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma.

Tratándose de la obligación sustantiva, la ley establece cuales son las diferentes formas que reconoce como extintivas de ésta.

El contenido del presente trabajo, en concordancia con su título "Formas de extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva", está encausado al estudio de las diferentes formas para poder extinguir la obligación tributaria sustantiva establecidas en la ley, en la doctrina y las diferencias que existen entre una y otra fuente de estudio. Con el objeto de proporcionar claridad en su aplicación y a la vez certeza jurídica de que dichos medios están previstos por la ley.

Como lo prevé el capítulo II del presente, la obligación tributaria al ser su única fuente la ley, es ella misma quien señala los medios para poder extinguirla, y por lo mismo, los únicos que reconoce.

De acuerdo con lo anterior, se desarrollo un esquema muy sencillo para la comprensión del tema, en el cual encontramos en el Capítulo primero, como marco teórico, un estudio de los impuestos, los principios que los rigen, su fundamento legal, así como sus elementos y la clasificación de las contribuciones.

Al realizar el estudio de la obligación tributaria, encontramos diferentes conceptos entre los autores citados en el presente, y es de gran interés conocer el enfoque que cada uno tiene sobre ésta y sus diferencias con la Relación Tributaria. Este análisis se encuentra en el capítulo segundo, al igual que el estudio de la obligación en general, para luego poder entender el concepto de obligación tributaria, su fuente, como se genera, la forma en que se determina y cuando se convierte en exigible, las cuales son etapas muy importantes previas a su extinción.

Una vez estudiado los fundamentos de los impuestos y la obligación tributaria, en el capítulo tercero desarrollamos las diferentes formas de extinción de la obligación sustantiva, sus formalidades, los diferentes tipos que existen en cada una de ellas y como es que existe diferencia entre lo expuesto por la doctrina y lo establecido por la Ley, ya que en el actual Código Fiscal de la Federación, todos estos conceptos se encuentran dispersos, lo que dificulta su comprensión.

A diferencia del Código Fiscal de la Federación de 1967, en el que la extinción de la obligación tributaria y las diversas formas recibían un tratamiento mas lógico, ya que en dicho cuerpo normativo se dedica todo un capítulo a las cuestiones referentes al nacimiento y extinción de los créditos fiscales.

CAPITULO I. MARCO TEÓRICO

1.1. ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES

Es difícil precisar con exactitud el origen de las contribuciones, ya que el tributo es un fenómeno que ha existido a lo largo del tiempo y bajo diversos sistemas de gobierno.

Como podemos ver a través de la historia de la humanidad, se ha presentado un hecho característico, que consiste en que las comunidades que viven en sociedad, acuerdan que un grupo de personas ejerzan un poder sobre los demás, que es lo que conocemos como "autoridad".

El grupo que tiene la autoridad se dedica a regular o resolver conflictos provenientes de la convivencia social entre los hombres, también se encargan de mantener un tipo de orden y protección a los miembros de la comunidad.

Por lo tanto todos los demás individuos gozan de los beneficios generados por el grupo gobernante, pero a su vez tienen la obligación de proporcionarle los medios necesarios para subsistir, es decir que tienen que contribuir con los recursos que permitan garantizar aquellos beneficios que les proporciona la autoridad.

A partir de esto, surge el impuesto, que es el elemento mediante el cual se van a cubrir las necesidades del organismo que ejerce el poder, el cual es proporcionado por los demás miembros de la comunidad.

Algunas referencias encontradas de los impuestos aparecen desde hace cinco mil años, principalmente en la sociedad egipcia (3000 a. de C.); siendo unas de las primeras civilizaciones que crean los grupos gobernantes, en ese tiempo eran los faraones y sacerdotes, quienes ejercían su autoridad sobre los demás miembros de la sociedad egipcia.

El historiador Lionel Casson narra lo siguiente al respecto: "Todo Egipto, como cualquier otro Estado centralizado, estaba sujeto a tributación. El agricultor pagaba por sus cosechas; el ganadero por sus rebaños; el artesano, por sus obras; aun el pescador tenía que pagar por loa pesca y el cazador por la caza. Había que hacer estudios

topográficos para clasificar las extensiones de tierra y su productividad, censos que abarcan todos los hombre y sus animales, libros donde se registraban los pagos debidos y las constancias de haberlos hecho. Como no e había inventado aun el dinero, los impuestos se pagan en producto y en trabajo, lo cual complicaba muchísimo". (Casson,1965, .99).

También se encontraron antecedentes en Roma y Grecia acerca de la obligación de pagar impuestos, los cuales es importante mencionar ya que influyeron directa o indirectamente en los sistemas tributarios que han surgido a lo largo de la historia.

En la civilización griega, al principio los ciudadanos no tenían la obligación de pagar impuestos, sino que éstos contribuían de manera voluntaria al gobierno, por medio de las llamadas liturgias.

Posteriormente surgen los impuestos personales, los cuales ya no eran voluntarios sino obligatorios, y ya no sólo eran destinados para el bien público, sino para la satisfacción del gobernante.

En el caso de Roma, al inicio al igual que en Grecia las contribuciones eran voluntarias y solo en casos de emergencia se recurría a una imposición directa. Los ciudadanos Romanos tenían que prestar un servicio militar y la contribución que se generaba con su trabajo era utilizada para la construcción de servicios públicos. Subsecuentemente se imponen los impuestos personales o directos.

Con el paso del tiempo en Roma, surgen los publicanos, que eran personas que tenían contratos con el Gobierno para que en su nombre cobraran los impuestos. Este tipo de contribuciones son las equivalentes a las que existen hoy en día, por que consistían en cargas impositivas sobre cosas y personas, derechos de licencias y marcar, artículos que salían y entraban a la población, derecho de consumo, derecho de comprar, derecho de vender, entre otros.

Es importante mencionar que la decadencia del pueblo Egipcio, Griego y Romano fue por la alta carga impositiva, ya que el Gobierno se convierte en su explotador, ocasionando con eso la destrucción de las civilizaciones.

Al desaparecer el Imperio Romano, surge lo que históricamente se conoce como Edad Media.

En ésta época las relaciones económicas se dan a través de los feudos, que nacen como convenios o contratos entre aldeanos y Señores Feudales, por medio de los cuales se imponían los impuestos en dinero, especie y servicios.

Durante la Edad Media aparecen diversos tipos de impuestos, los cuales eran creados por los Señores Feudales para imponérselos a los siervos, algunos de estos impuestos eran: cargas en especie que debía pagarse en cierta época por los productos obtenidos de tierra, gavillas de trigo, avena, etc.; el pago de impuesto por cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra que cada uno de los aldeanos poseía.

A través del tiempo los servicios de carácter personal como era la obligación de los aldeanos de cultivar los terrenos del Señor Feudal, entre otros, fueron sustituidos por prestaciones en dinero, teniendo como consecuencia de esto la formación de diversos impuestos monetarios, como por ejemplo los que gravaban el consumo de diversos artículos.

Después de hacer un breve análisis de los antecedentes históricos de los impuestos en Roma y Grecia, es conveniente ahora mencionar la evolución de los mismos en México.

Los antecedentes más antiguos de los impuestos en México se encuentran en la Cultura Azteca, ya que era la más fuerte en esos tiempos y era la que sometía a los grupos mas débiles, obligándolos a contribuir en especie para su bienestar. Posteriormente con el transcurso de los años, los Aztecas le dieron mayor importancia al tributo, por que era su fuente principal de riqueza, y la que ayudaba a satisfacer las necesidades de la misma.

Los pueblos sometidos tenían que pagar contribuciones normales de tiempo, que consistían en los diferentes acontecimientos que surgieran en determinada época del año, de guerra y religiosos, además de aquellos que daban en diversas ceremonias; como evidencia de ello tenemos que a los Soberanos Aztecas se les entregaba bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas y serpientes como alimento de las reales pajareras y anualmente, por motivos religiosos, a los prisioneros se les arrancaba el corazón como tributo a los dioses.

Con la llegada de los Españoles, al pueblo indígena se vió sometido al tipo de gobierno que ellos impusieron, lo cual incrementó el número de impuestos durante la Colonia, que eran decretados por el Consejo de Indias a través de leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos, todo esto trajo como consecuencia el nacimiento del Sistema Hacendario en la Colonia.

Durante los primeros años de la Colonia, el Sistema Hacendario fue sumamente arbitrario, porque los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron un obstáculo para su desarrollo. Entre los impuestos más importantes aplicados a la Nueva España encontramos el de la avería, que consistía en el pago que hacían los dueños de mercancías, su finalidad era contribuir a los gastos de los barcos reales. Otro impuesto es el de almirantazgo que era el pago que hacían los dueños de mercancías por la carga y descarga de estas en puertos. Así como el de pesca y buceo por concepto de extracción de perlas.

Más adelante, fue implantada la alcabala, que era el pago que se tenía que hacer por pasar mercancía de una provincia a otra, posteriormente se creó el peaje que era el pago por derecho de paso. Para comprobar el pago de dicho impuesto las personas tenían que presentar una carta que hiciera constar el pago del tributo, porque sino contaban con esta tenían que pagarlo otra vez.

Es así como se puede concluir que los antecedentes que dieron el origen en México se fundamentan en lo mencionado anteriormente. Cabe mencionar que el impuesto en México ha evolucionado y transformado hasta lo que conocemos actualmente en las diferentes legislaciones. Y que tiene su fundamento principal en la Constitución Política del os Estados Unidos Mexicanos.

1.2. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever una serie de efectos que puede originar la imposición.

La aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por

ello, el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.

Para efectos de nuestro estudio haremos una división en dos clases de principios: 1) Los Principios Elementales de Adam Smith, expuestos en su obra clásica *"La Riqueza de las Naciones"* y 2) Los Principios Constitucionales, que son los que se derivan de nuestra Carta Magna.

1.2.1. Principios Elementales

1.2.1.1.- Principio de Igualdad

"Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo su protección Estatal."

Este principio de proyecta bajo dos formas: bajo la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esa obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Con ello la idea se reduce a que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos.

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base a dos criterios: la capacidad contributiva (posibilidad económica de pagar un impuesto) como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo.

1.2.1.2. Principio de Certidumbre

" El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona ... la incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso."

Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien paga, las penas en caso de infracción, etc., lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

1.2.1.3. Principio de Comodidad

"Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean mas cómodos para el contribuyente".

Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros, por el contrario, se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra de inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

1.2.1.4. Principio de Economía

"Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el periodo de exacción lo mas que se pueda."

Si, por el contrario, la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de gran numero de funcionarios y empleados cuyos sueldos devoran la mayor parte del producto del mismo, independientemente del costo de equipos de recaudación y control que, finalmente lo transforman en antieconómico.

1.2.2. Los Principios Constitucionales

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes lo establecen. No es posible pensar en que la autoridad, por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio.

Es por ello que del análisis de las disposiciones constitucionales los estudiosos del Derecho han derivado una serie de reglas básicas que deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación, y se derivan del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

1.2.2.1. Principio de Legalidad

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el principio de legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos: ***"Contribuir a los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."***

La Suprema Corte de Justicia estableció al respecto:

"... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación

tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado..."

(Semanario Judicial de la Federación, vols. 91-96, primera parte, pág.92. amparo en revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad 15 votos)

1.2.2.2. Principio de Proporcionalidad y Equidad

Con referencia a este principio se han suscitado polémicas por considerar si la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales y por lo tanto una redundancia, o si ambos conceptos son diferentes

El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

La proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cual es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas.

Para Margain un tributo es proporcional cuando "Comprenda por igual ... a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia.

No obstante los diferentes criterios y tesis que se han omitido respecto de la proporcionalidad y equidad de los impuestos, podemos concluir con lo expuesto por el Pleno de la Suprema Corte en diversos amparos en revisión, con los números 7332/58 y 4325/64, en cuyas ejecutorias se resolvió que un impuesto

...es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria, y el gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes". (Informe de la Suprema Corte correspondiente al año 1962, pag.108) (Delgadillo Gutiérrez.1994.p.73)

1.3. CONCEPTO DE CONTRIBUCION

Existen diversos autores que definen las contribuciones, a continuación se mencionan algunas de éstas:

De Viti de Marco, afirma que la contribución es: "Una parte de la renta de los ciudadanos que el Estado percibe con el fin de procurarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales" (De Viti de Marco,1984,p.125).

El autor Humberto Briseño Sierra lo define como: "...La contribución específica a cargo de los miembros de la comunidad (Federación, Estado o Municipio), destinada al pago de los servicios públicos. Es la participación económica de la sociedad con los fines del Estado "(Briseño Sierra,1990,p.22).

"Del latín Impositus, Tributo, Carga. El impuesto o contribución es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria". (Secretaría de Hacienda y Crédito Público.(Cuaderno de Trabajo del Manual de Auto estudio. INCAFI.1996. P.62).

Emilio Margáin Manautou conceptualiza las contribuciones diciendo que: *"El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud el cual el Estado actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie"*. (Margain Manautou. 1991. P.75).

Para dejar expuesto un concepto de lo que debemos entender por contribución, partiremos de la disposición del artículo 31, fracción IV, constitucional que establece la obligación de "*Contribuir* para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". De aquí el origen de la palabra contribución.

1.3.1. Características de las Contribuciones

Del análisis de la disposición en cuestión podemos derivar algunas notas esenciales para la determinación del concepto que pretendemos esclarecer. Estas notas son:

1. Su naturaleza es netamente personal.

2. Son aportaciones pecuniarias.

3. Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal y/o municipal.

4. La aportación debe ser proporcional y equitativa.

5. Esta obligación se puede establecer sólo mediante disposición legal.

1.3.1.1. Obligación personal

"Es obligación de los mexicanos contribuir. ..". De acuerdo con el principio fundamental, el Derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y sólo a ellas. De ninguna manera existen relaciones con las cosas, ya que éstas, por ser propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones. Así la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal.

La explicación para el sometimiento de los particulares se ha realizado con base en dos interpretaciones: por un lado, la relativa a la generalidad de la ley que se establece en el artículo primero constitucional, la cual se acepta para todas las personas y en todas las ramas del Derecho, ya que sería absurda la sustracción de cualquier persona o materia, por ejemplo, los extranjeros. Por otro lado encontramos la explicación que se deriva de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, donde la primera establece la facultad del Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y la segunda incluye las facultades implícitas para hacer efectivas las disposiciones expresamente señaladas y, si el Congreso tiene autorizado el establecimiento de contribuciones, deberá

entenderse que podrán imponerse hasta donde el poder de imperio del Estado alcance.

1.3.1.2. Aportación pecuniaria

"Contribuir para los gastos. ..". Es indiscutible que se puede contribuir para con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, sólo podremos pensar en que será de naturaleza pecuniaria.

1.3.1.3. Para el Gasto Público

"Contribuir para los, gastos públicos así de lá Federación, estado o municipio en que residan. ..". De lo anterior derivamos que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos.

Lo expuesto pone de manifiesto la generalidad del destino de estos productos, lo que no excluye la posibilidad de asignarlos a fines específicos dentro del gasto público. Por lo tanto tenemos que de la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones a aspectos particulares del gastó público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro está, siempre apoyados en una disposición legal.

1.3.1.4. Proporcional y Equitativa

".....de la manera proporcional y equitativa. ." Quizás sean estos elementos de las contribuciones los que más controversias han originado respecto de las características que ellas presentan.

La proporcionalidad da la idea de una parte de algo; necesariamente hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que deducimos que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir.

La equidad, por su parte, se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Sin embargo, estas ideas expresadas así, tan a la ligera y que posiblemente fueron usadas simplistamente por nuestro constituyente, hasta la fecha no han sido precisadas por nuestros organismos oficiales.

En particular la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó estos conceptos, como mas adelante lo veremos.

Podemos concluir con la explicación más sencilla indicando que habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con .la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

1.3.1.5. Establecimiento sólo a través de una Ley

".....y equitativa que dispongan las leyes". El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley. Esta disposición se reduce al principio de legalidad en materia tributaria. Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material; es más, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones, se requiere que la cámara de origen sea precisamente. la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la Teoría Constitucional, es la representante de la población (artículo 72).

Este criterio sería plenamente válido en una estructura estatal donde la división de poderes fuera rígida, lo cual, es improcedente. Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general: cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior (artículos 29, 49 y 131 constitucionales). En estos casos y sólo en ellos, el Ejecutivo podrá ejercer facultades legislativas emitiendo los llamados Decretos-Ley, que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales, impersonales y abstractas.

Así tenemos que solamente en los dos casos mencionados las contribuciones pueden ser impuestas por el Ejecutivo, pero sin perder de vista que el principio general ordena que se establezcan mediante una ley, formal y materialmente hablando.

1.3.2. Clasificación de las Contribuciones

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece que:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos, las que se definen en la siguiente manera:

*I.- **Impuestos:** Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste artículo*

*II.- **Aportaciones de Seguridad Social:** Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de Seguridad Social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de Seguridad Social proporcionados por el mismo Estado.*

*III.-. **Contribuciones de mejora:** Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*

*IV. **Derechos:** Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público en la Nación, así como por recibir servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en éste último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.(Multi Agenda Fiscal. 2001.p.2).*

1.4. IMPUESTOS

1.4.1 Concepto

Vizcaino, al definir el impuesto, dice que: "Es la cantidad de dinero, o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos" (Arrioja Vizcaíno,1988,p.87).

Por otra parte Gregorio Rodríguez los define: "Son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público, exigen en forma unilateral y de una manera general, a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas". (Rodríguez Mejía,1994,p.2).

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación define a los impuestos como: *"Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma".*

1.4.2. Características

El concepto del impuesto, debe estar integrado constitucional y legalmente por las siguientes características:

- El impuesto es una prestación, es decir, es un deber o una carga, ya que es la cantidad que el particular entrega al Estado por concepto de impuestos.
- Los impuestos deben cubrirse en efectivo, o sea que las prestaciones que implican el pago del impuesto tengan carácter monetario.
- Otra característica es, que el impuesto se establece en ley, de acuerdo al principio de legalidad, que establece que el Estado es el que debe crear leyes necesarias que cumplan con la juridicidad.
- Como las leyes se dictan unilateralmente, entonces los impuestos también son de carácter unilateral, es decir, que es un acto de soberanía estatal, por que no interviene la voluntad de los particulares.
- La finalidad de los impuestos es cubrir los gastos públicos.
- El impuesto constituye una obligación ineludible. Obligatorio se refiere al pago del impuesto, pero el que sea obligatorio no quiere decir que todos deben de cubrirlo, sino aquellos cuya situación coincida con lo que establece la ley. (Flores Zavala,1985, p.78).

1.4.3. Elementos

1.4.3.1. Sujeto

Existen dos tipos de sujetos de los impuestos, el sujeto pasivo y el sujeto activo.

Como lo señala el articulo 1 fracción 1 del Código Fiscal de la Federación: *"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas ..."* (Multi Agenda Fiscal 2001 p.1).

Interpretando este precepto legal, se llega a la conclusión de que existen dos clases de sujeto pasivo:

Las personas físicas: o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, esta se refiere a la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones.

Las personas morales: que están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, organizadas conforme a leyes del país en el que tengan establecido su domicilio.

Estas personas son sujetos pasivos por que son las entidades que realizan el hecho generador del crédito fiscal. El sujeto activo es el Estado, personificado en el Fisco.

1.4.3.2. Objeto

Cuando se habla del objeto del impuesto no se refiere a la expresión usada al propósito que tiene esta contribución, sino a lo que en sentido técnico – fiscal se llama objeto del impuesto, que se refiere al " *hecho generador"* del crédito fiscal.

"Es la obligación tributaria sustantiva, es decir, aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituida por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo" (Quintana Valtierra ,1988,p.63).

1.4.3.3. Cuota, Base, Tarifa

La base del impuesto se refiere a la cantidad sobre la cual se calcula el impuesto, es decir total de ingresos menos deducciones autorizadas.

"La base es la cuantía sobre la cual se calcula y determina el impuesto. representa la evaluación de una proporción de lo gravado por la ley, para poder determinar en forma correcta cual será el gravamen" (Flores Zavala,1985,p.95).

En relación con la base del impuesto existe la cuota que se refiere a la cantidad que debe cubrirse por cada unidad fiscal. Cuando una cuota se expresa en porcentajes se llama tasa.

"La tasa o tarifa es la cantidad en dinero que se percibe por contribución y que se expresa en porcentaje y en algunas ocasiones en cantidades de dinero" (Cortina Gutiérrez,1976,p.51).

CAPITULO II

OBLIGACION TRIBUTARIA

CAPITULO II. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1. CONCEPTO DE OBLIGACION

Antes de comenzar a explicar qué son y cómo surgen las obligaciones tributarias se definirá la palabra obligación.

La etimología de la palabra obligación proviene de la voz de origen latino ob que significa por delante o por causa de, y ligare - sujetar, atar o ligar.

Los romanos la definen como: "Es un lazo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme al derecho de nuestra ciudad". (Petit,1991,p.313).

Del Derecho Alemán, tomamos el concepto que dá Eneccerus: "La obligación o derecho de crédito es el que compete a una persona, el acreedor, contra otra persona determinada, el deudor, para la satisfacción de un interés digno de protección que tiene el primero". (Eneccerus Kipp,1991,p.1).

En el Derecho Francés, Josserand la conceptúa: "La obligación, o derecho personal, es una relación jurídica que asigna a una o varias personas la posición de deudores frente a otra u otras que desempeñan el papel de acreedores, respecto de las cuales están obligadas a una prestación, ya positiva (obligación de dar o hacer), ya negativa (obligación de no hacer)". (Josserand,1950,Tomo II,p.5).

Del Derecho Español, De Diego la define como: "Las obligaciones son relaciones jurídicas constituidas en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por las que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación". (Extraído de los comentarios que hacen Blas Pérez González y José Alguer al Derecho de las Obligaciones. De Eneccerus Kipp,Tomo II, 1991,p.6.).

En el Derecho Italiano, Messineo la define: "Por obligación o relación obligatoria, debe entenderse, en efecto, una relación entre dos sujetos (al menos), en virtud de la cual uno de ellos (deudor, llamado, a veces, prominente) queda obligado, ésto es, sometido a un deber, o comprometido frente al otro (acreedor, llamado a veces estipulante) a cumplir una prestación, o sea a desarrollar una actividad determinada (comportamiento)

patrimonialmente valorable y se atribuye al acreedor un correspondiente poder, que consiste en la pretensión a la prestación". (Messineo,Tomo IV,1980,p.3-4).

En el Derecho Mexicano, Porras y López Armando define la obligación como: "Una relación de Derecho por la cual una persona es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa a favor de otra". (Porras y López,1972,p119).

Después de analizar las definiciones anteriores, se concluye que la obligación, es el vínculo por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra obligada jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona llamada acreedor.

2.2. CONCEPTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA

Como más adelante lo estudiaremos, varios autores consideran indistintamente a la Relación Tributaria y a la Obligación Tributaria. Sin embargo, encontramos dos autores que conceptúan de manera diferente uno y otro .

Uno de ellos es Humberto Delgadillo quien define a la obligación tributaria como: "La conducta consistente en un dar, en un hacer, un no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la Norma Tributaria". (Delgadillo Gutiérrez,1992,p.97).

Por otro lado Emilio Margáin define a la obligación tributaria como: "El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie". (Margáin Manautou,1996,p.146).

El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza

administrativa y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza tributaria, es decir, ambas son obligaciones tributarias, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer, un no hacer, o un tolerar. Las obligaciones de no hacer se relacionan con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

A la obligación cuyo objeto es un dar se le denomina obligación tributaria sustantiva y a la obligación cuyo objeto puede ser un hacer, no hacer o un tolerar se le llama obligación tributaria formal. Sin embargo, es usual en el lenguaje jurídico que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación tributaria, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con ella para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal.

2.3. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DEL CONCEPTO DE OBLIGACIÓN DEL DERECHO PRIVADO Y EL DERECHO TRIBUTARIO

Antes de entrar al estudio de las fuentes de la obligación tributaria y de la diferencia que guarda con respecto a la relación tributaria, debemos precisar las *analogías y diferencias que existen entre la obligación general* y la obligación tributaria.

Como semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor, deudor y objeto. Como diferencias, siguiendo a Margáin, señalamos las siguientes:

a) La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de ésta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado aunque se regula conforme a normas de ésta rama del Derecho, en ciertos casos se ve

supeditada, para su cumplimiento, a normas de Derecho Público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la Ley; en cambio la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

c) En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser el Estado o un particular.

d) La obligación tributaria tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no.

e) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la Ley, como la patria potestad.

f) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

g) En la obligación tributaria sustantiva, el objeto es único y consiste siempre en dar. En la obligación de Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

h) La obligación tributaria sustantiva, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie. La obligación de dar del

Derecho Privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

2.4. FUENTES DE LA OBLIGACION

De acuerdo con la doctrina civilista de las obligaciones, éstas nacen de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de la Ley, en el primer caso se está ante las obligaciones denominadas voluntarias o consensuales y en el segundo frente a las legales o "ex lege".

Tratándose de las obligaciones voluntarias se acepta comúnmente que en éstas la Ley es la fuente mediata de las mismas y la voluntad su fuente inmediata, lo anterior en virtud de que efectivamente es la voluntad la que da nacimiento y vida a la obligación pero siempre y cuando se encuentre tutelada por la norma jurídica, es decir para que la voluntad pueda ser fuente de las obligaciones, se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficiencia. Por tanto se habla de obligaciones consensuales simple y sencillamente por la preeminencia del consentimiento, el ejemplo más acabado de éstas obligaciones son las contractuales.

Y tratándose de las obligaciones legales, la doctrina establece que en ellas la fuente mediata como la inmediata se encuentra en la Ley, es decir es ella misma. Ya que cuando una persona emprende una actividad que puede ser fuente de ingresos o utilidades gravados, no celebra un contrato con el Fisco, del que puedan resultar obligaciones recíprocas. (Jiménez González,1993,p.182).

Dentro del anterior contexto doctrinario, puede afirmarse que la obligación tributaria, atendiendo a su fuente, pertenece a la categoría de las obligaciones "ex lege", es decir, surge por determinación de la Ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, por lo tanto en el campo de la obligación tributaria la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de toda relevancia constitutiva de la obligación.

2.5. RELACION TRIBUTARIA

La potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la Ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria.

La relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

2.6. ELEMENTOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

Los elementos de la relación tributaria, quedan supeditados al mandato legal en los términos establecidos en la Ley; ambos sujetos, son obligados al cumplimiento de sus disposiciones.

Estos centros de imputación del Derecho Tributario, como en toda relación de Derecho, pueden tener el carácter de sujetos activos y de sujetos pasivos. Sin embargo, por la naturaleza especial de nuestra materia, ambos sujetos tienen características particulares que es necesario precisar.

2.6.1. Los Sujetos Activos

Como se indicó, el principal destino de las contribuciones es el gasto público, que como tal, es el que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel; Federación, Estados, Municipios y otros Entes Públicos, por lo que de ésta aseveración podemos derivar la regla general para determinar quiénes son o pueden ser los sujetos activos de la relación jurídico tributaria. Esta regla general presenta excepciones que analizaremos en su momento; por

ahora sólo enunciaremos que los sujetos activos de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, son tres :

a) La Federación, que es la persona jurídica que tiene mayor número de facultades en materia tributaria,
b) Los Estados o Entidades Federativas y,
c) Los Municipios.

La Federación es la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, además representa el Poder Supremo de la República ya que su autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional e internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la Ley.

Las Entidades Federativas son las partes que integran a la Federación, las cuales tienen un Gobierno Autónomo, respecto a su régimen interior, es decir, que cada Estado va a resolver sus problemas político – administrativos locales.

El Municipio es la forma de organización del Estado Mexicano, ya que sirve como base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas. (Rodríguez Lobato,1986,p.131-143).

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia Ley. Sin embargo, en materia tributaria ésta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no solo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo.

Con relación al primer aspecto encontramos que, como ha reconocido la Suprema Corte, el cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad de la Ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no lo hacen.

El segundo aspecto se fundamenta en el principio de que la autoridad sólo puede realizar aquello que la Ley le autoriza, por lo que, al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones no puede renunciar a ese derecho, a costa de violar la Ley.

Cuando hablamos de excepciones a la regla nos referimos a la posibilidad de que existan sujetos activos diferentes a la Federación, los Estados o los Municipios; es decir; sujetos que tengan una personalidad jurídica distinta de la del Estado.

En nuestra materia nos encontramos con sujetos que no obstante tener personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico tributaria. Estos entes son los denominados "Organismos Fiscales Autónomos", ya que no obstante sus características particulares, conforme a la Ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las Oficinas Federales de Hacienda.

De acuerdo con este orden de ideas, cuando el crédito tiene un contenido tributario que, como hemos visto, se puede derivar de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos, el sujeto facultado para realizar el cobro es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria; y cuando estamos frente a los adeudos originados por cuotas del Seguro Social, cuotas del ISSSTE, cuotas del Infonavit, derechos de Caminos y Puentes Federales de Ingresos, derechos de aeropuerto, etc., el acreedor es el ente o institución encargado de recaudar dichos ingresos.

Cuando hablamos de éstos conceptos adquiere relevancia fundamental el Instituto Mexicano del Seguro Social, que como Organismo Fiscal Autónomo, además de poder determinar los adeudos, tiene la facultad económico - coactiva, que se traduce en la posibilidad de ejecutar sus propias resoluciones, ya que con base en su Ley, está autorizado para ello.

Por tanto, podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, ya sea Federación, Estado o Municipio, y el Distrito Federal, y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los Organismos Fiscales Autónomos. (Delgadillo Gutiérrez,1992,p.117-118).

2.6.1.1. Pacto Federal

La Constitución Política y las Leyes Federales tendrán predominancia sobre las de los Estados, y así también las de los Estados sobre los Municipios.

Artículo 133 Constitucional.- *"Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados".*

Del análisis del artículo anterior se desprende cómo es, que las disposiciones Estatales no podrán contradecir al Pacto Federal, y en caso de que así fuera, las Legislaciones Estatales deberán someterse mediante los arreglos necesarios para no contraponerse a las disposiciones de carácter general.

El artículo 124 constitucional enuncia como aquello no reservado para la Federación, está a disposición de los Estados.

Art. 124 Constitucional.- *"Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".*

Art. 120 Constitucional.- *"Los gobernadores de los Estados están obligados a publicar y hacer cumplir las Leyes Federales".*

Y en este mismo sentido versa el artículo 131 Constitucional, en lo relativo a las disposiciones Fiscales Federales y su coexistencia con las Estatales y Municipales.

Art. 131 Constitucional.- *"Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía , la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación*

pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y las Leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

Art. 117 Constitucional.- *"Los Estados no pueden, en ningún caso:*

Fracción IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

Fracción V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

Fracción VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

Fracción VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

Artículo 118 Constitucional.- *"Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:*

Fracción I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

Así mismo, los artículos 131 y 117 Constitucional citados con anterioridad se ven confirmados con los "Convenios de Colaboración Administrativa" que celebran cada uno de los Estados con la Federación, en

donde en forma "Expresa" a no gravar aquéllas actividades ya gravadas por disposiciones Federales, pues además caeríamos en el Supuesto de la "Doble Tributación" .

Todo lo anterior se ve compensado Financieramente mediante la Recepción de las "Participaciones Federales" que reciben los Estados, así como las "Participaciones Estatales" que reciben los Municipios.

Todo lo anterior no violenta la Soberanía de cada uno de los Estados , ya que ésta Soberanía se entiende en lo Relativo a su "Régimen Interior" sin que se contraponga al Pacto Federal según lo dispone el Articulo 115 Constitucional.

Artículo 115 Constitucional.- *"Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de Gobierno Republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes ....."*.

2.6.1.2. Las Obligaciones del Sujeto Activo

Las obligaciones del Sujeto Activo son de dos clases: principal y secundarias.

1. **Principal.-** Consiste en la percepción o cobro de los impuestos, ya que al establecer la Ley un impuesto, el fisco tienen la obligación de cobrarlo.

2. **Secundarias.-** Son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción y poder controlar el cumplimiento de la obligación tributaria con el fin de evitar posibles evasiones. Estas obligaciones se dividen en:

   a. **Obligaciones de hacer.-** Que son la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación, practicar visitas de inspección, etc.

   b. **Obligaciones de no hacer.-** Como son abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, otorgar permisos, etc.

2.6.2. Los Sujetos Pasivos

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que, conforme a la Teoría General del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

En materia tributaria encontramos que la realización por parte del contribuyente del supuesto que establece la norma crea en favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales.

Sin embargo, se puede dar el caso (como de hecho realmente sucede), que la contribución no sea enterada por la persona que realizó la situación jurídica o de hecho que establece la norma (hecho generador), sino por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho, u otra circunstancia que analizaremos posteriormente, lo que nos coloca frente a dos tipos de sujetos: el sujeto del impuesto y el sujeto pagador.

Debemos dejar asentado que el sujeto pasivo debe ser una persona física o moral, en los términos del Derecho Común, como lo señala el artículo primero del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, afirmamos que son sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la Ley prevé.

Las personas físicas: es todo ser humano dotado de capacidad de goce y de ejercicio, es decir que tenga derechos y obligaciones.

Las personas morales: son todas las Asociaciones y Sociedades Civiles y Mercantiles, organizadas conforme a las Leyes del país en el que tengan su domicilio social.

El otro tipo de sujeto pasivo es ,el sujeto responsable, que es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la Ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria.

En este segundo caso encontramos a la figura del responsable en materia tributaria, que integra una institución de gran relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones, ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica, hasta donde es posible, la actividad de recaudación.

2.6.2.1. Las Obligaciones del Sujeto Pasivo

Las obligaciones del sujeto pasivo son de dos clases: principal y secundaria.

1. **Principal.- De dar.-** Consiste en pagar el impuesto.

2. **Secundarias.-** Pueden ser de tres clases:

   a. **De hacer.-** Como por ejemplo: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control del impuesto, etc.

   b. **De no hacer.-** Como no cruzar la línea divisoria internacional sin estar autorizados legalmente, dar aviso a las autoridades fiscales la venta de bebidas alcohólicas, no proporcionar datos falsos, no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto, no alterar o destruir los cordones, sellos o envolturas oficiales, etc.

   c. **De tolerar o permitir.-** Por ejemplo: permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc.

2.6.2.2. El Responsable Tributario

La idea del sujeto responsable tiene su origen en los Derechos Civil y Penal. En materia civil, se deriva de la responsabilidad por el incumplimiento

de las obligaciones, en donde un tercero responde por la conducta de otra persona, lo que genera la responsabilidad objetiva y la responsabilidad sustituta; en Derecho Penal se origina por la comisión de delitos, con la característica de solidaridad.

En materia tributaria la figura del responsable no tiene su origen en el ilícito, sino en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o con la situación jurídica o de hecho señalada en la Ley.

Independientemente de lo anterior, en ésta materia la Ley no hace diferenciaciones de los tipos de responsabilidad, simplemente los establece como responsabilidad solidaria y en forma concreta los regula, por lo que, al realizarse estos supuestos los sujetos quedan como deudores solidarios del crédito fiscal.

Conforme a las consideraciones mencionadas, y con base en lo dispuesto en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, podemos derivar los siguientes tipos de responsabilidades:

1. **Responsabilidad solidaria por retención o recaudación**
   En el caso de aquéllas personas que por disposición legal tienen la obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto, como sería el caso de los patrones al pagar el sueldo, o cuando cobran ciertos servicios, deben recaudar del obligado directo la prestación correspondiente, como sucede con los notarios públicos. En estos casos la responsabilidad será hasta por el monto de las contribuciones.

2. **Responsabilidad solidaria por representación**
   En ésta situación se encuentran algunas personas que por una función específica de representación, por ejemplo, cuando se trata de representantes de contribuyentes no residentes en el país, o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, o en cualquier otro caso en que la Ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, se les impondrá la responsabilidad de carácter solidaria, hasta por el monto de las prestaciones

3. **Responsabilidad objetiva**
   Se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, de esta forma el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar el adeudo.

4. **Responsabilidad voluntaria**
   Este caso, como su nombre lo indica, se refiere a aquéllas situaciones en que la persona, por manifestación expresa de su voluntad, asume la responsabilidad del pago del adeudo, o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

En conclusión, la solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor, ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.(Delgadillo Gutiérrez,1992,p.117).

2.7. DIFERENCIA ENTRE OBLIGACIÓN Y RELACIÓN TRIBUTARIA

Al precisar los conceptos de obligación y relación jurídico tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo.

Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

Puede la norma, por ejemplo, prever la naturaleza de "contribuyente" en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, y mientras una persona no adquiera o no posea un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas.

Por tanto, respecto de esa persona no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivadas de esa norma; es decir, no habrá relación jurídico tributaria.

Sin embargo, al realizar el supuesto de referencia de inmediato se generan derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece.

Este concepto nos permite identificar a la relación jurídico tributaria y *diferenciarla de la obligación tributaria, pues resulta claro que la relación* jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta una de sus partes, como lo podremos observar en el cuadro 2.10 de la página 41 .

2.8. FUENTE DEL TRIBUTO

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador en el cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo: si tomamos la fuente del tributo en la actividad industrial, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, el consumo general de bienes materiales, etc.

Teniendo conocimiento de la misma podemos observar que no hay problema si una misma fuente tributaria está gravada en forma simultánea por los mismos sujetos activos (Federación, Entidades Federativas y Municipios), pues cada uno actuará en su campo. Tampoco hay problema si una fuente tributaria está gravada simultáneamente con dos o más tributos por el mismo sujeto activo, ya que en una fuente tributaria se pueden precisar diversos objetos y en éste caso cada tributo se referirá a un objeto diferente. Igualmente no hay problema si un mismo objeto está gravado simultáneamente por los distintos sujetos activos.

El problema surge cuando un mismo objeto está gravado simultáneamente con más de un tributo por el mismo sujeto activo ya que es inconstitucional en México la superposición de tributos.

A continuación presentamos dos jurisprudencias refiriéndose a la doble tributación:

Octava Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo I, Parte SCJN
Tesis: 110
Página: 118

DOBLE TRIBUTACION. PRUEBA DE SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD

La doble tributación se justifica si la obligación de aportar la contribución establecida en la Ley reclamada no destruye la fuente que le da origen. Teniendo la fuente del impuesto siempre un contenido económico, pues se basa, entre otros impuestos, en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente, es necesario que los particulares promoventes de los juicios de amparo en los que se reclaman leyes que permiten la multigravación, demuestran con pruebas idóneas que la doble tributación es desproporcional en relación con la fuente impositiva a la cual se aplica y que podría poner en peligro la existencia de la misma, produciéndose, por ende, una violación al artículo 31, fracción IV, Constitucional; por el contrario, la falta de acreditamiento de esos extremos provoca la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la figura en análisis.

Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: tomo I, Parte SCJN
Tesis: 109
Página: 117

DOBLE TRIBUTACION EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL

Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en

sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por Ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.

2.9. EL HECHO IMPONIBLE

Como ya se indicó, la obligación tributaria como obligación *ex lege*, nace por disposición de la Ley. Sin embargo, para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho imponible.

Amilcar de Araujo Falcao ofrece el siguiente concepto: "Hecho Imponible, es hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo".

Sainz de Bujanda por su parte lo define como: "El supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja".

En el artículo 28 de la Ley Tributaria Española se contiene el siguiente concepto jurídico: "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".

En lo que al derecho positivo tributario mexicano se refiere basta decir que ni el Código Fiscal de la Federación de 1967 ni el vigente contienen alguna definición al respecto.

Sin embargo, en la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho imponible y que en muchas ocasiones se confunde con el hecho generador, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno, de la tributación.

El hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la Ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la Ley

formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y el hecho generador, por su parte, es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general.

Amilcar de Araujo manifiesta que son tres los elementos que caracterizan al hecho imponible: 1. Su previsión el la Ley, 2. La circunstancia de que el hecho imponible constituye un hecho jurídico, 3. La circunstancia de referirse a su realización para determinar el momento de nacimiento de la obligación.

2.10. EL HECHO GENERADOR O NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación.

En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestro estudio un punto de gran importancia, debido a que nos permite determinar cual disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

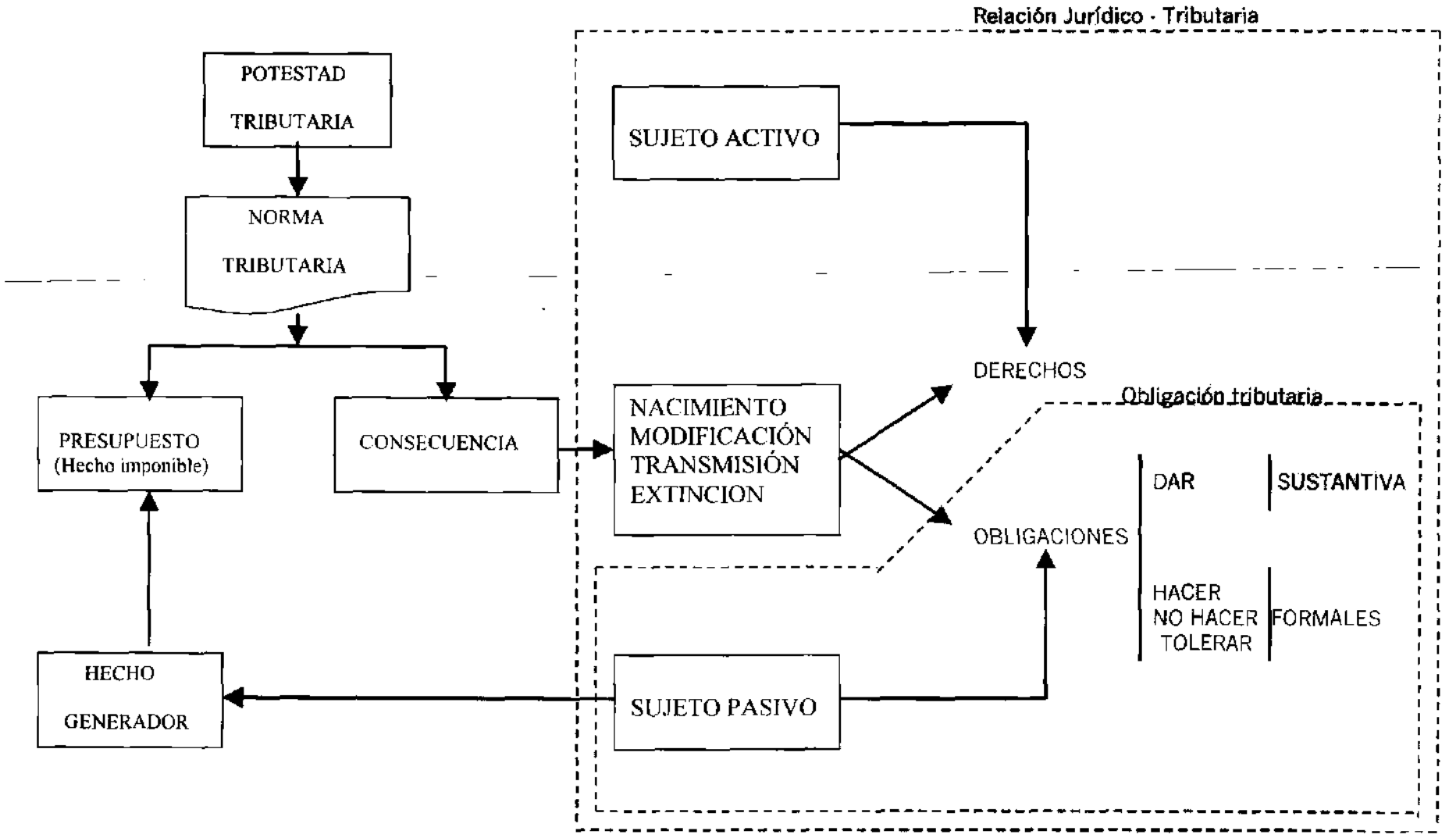
La doctrina coincide en forma absoluta en que "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situación jurídicas o de hecho previstas en las Leyes Fiscales", como lo establecían nuestros Códigos Fiscales anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento.

Sin embargo, en materia fiscal, el momento de nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. Así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación, o la obtención de un ingreso, pueden haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador y, por tanto, establecidos como hechos imponibles; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas respectivas, en el Código Fiscal de la Federación y en su Reglamento.

El Código Fiscal de la Federación vigente ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación tributaria en general, y en una sola disposición. en la actualidad, en su artículo 6° solo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que *"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"*.

Por lo tanto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, pues en ese momento se coincide con la situación prevista en la Ley como lo especifica el antes citado artículo 6, como lo muestra el siguiente cuadro.

RELACION JURÍDICO – TRIBUTARIA



2.11. DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Como mencionamos en el punto anterior, cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma consistente en un dar. Para que esto pueda realizarse se requiere precisar su contenido, es decir, cuál es la cantidad que debe darse, el "cuantum" de la obligación.

Por la naturaleza de la obligación tributaria sustantiva se deduce que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, puesto que con la realización del hecho imponible sólo podemos observar que una obligación en abstracto ha nacido, también podemos tener la seguridad de quiénes son los sujetos del impuesto, y quizás qué tarifa podamos aplicar, así como también sobre qué base se va a aplicar dicha tarifa. Pero aún con todos estos elementos todavía es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. A este acto de precisión del "cuantum" de la obligación se le denomina Determinación Fiscal.

Como sabemos, nuestra legislación fiscal establece en qué momento nace la obligación fiscal, pero mientras ella no se cuantifique, ni el sujeto activo, ni el pasivo tendrán la certeza de qué cantidad es la que se debe.

La doctrina ha desarrollado ampliamente la institución de la "determinación" figura que se estableció en nuestro país a partir de la aparición del libro de Mario Pugliese, titulado Instituciones de Derecho Financiero, en cuya traducción al idioma español se utilizó la palabra italiana: "acertamento", que dió origen a su uso generalizado y que posteriormente se tradujo como determinación, término que se utiliza en la actualidad para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal.

El procedimiento que conocemos como determinación está constituido por dos aspectos:

a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

b) Por otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

Durante mucho tiempo se discutió respecto a la naturaleza de la determinación tratando de precisar si solamente era declarativa o constitutiva del crédito fiscal, discusión que se desarrolló en nuestro país debido a la distinción que se hacía en el Código Fiscal respectivo, de los conceptos Obligación Fiscal y Crédito Fiscal, sin embargo, las propias disposiciones eran claras respecto de una y otra figura, la obligación nace con la realización del hecho generador, y el crédito fiscal con la determinación (Delgadillo Gutiérrez,1992,p.108).

Para no confundirse con el nacimiento de la obligación fiscal y con la determinación de la obligación fiscal, Emilio Margáin señala dos reglas que deben tenerse presentes:

a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace (como ya se ha citado anteriormente) en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la Ley. La determinación de crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método establecido en la Ley. Aquí se puede agregar que la obligación del contribuyente nace de la Ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la Ley y no en el Reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico fiscal. Por lo que toda Ley Fiscal debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar.

La determinación puede llevarse a cabo: por el contribuyente (regla general), por la autoridad, y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o sobre base estimada o presunta.

La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

La determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria, determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia Ley.

Los artículos 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 55 al 63 del Código Fiscal de la Federación establecen este procedimiento, que se origina cuando la administración, ante la imposibilidad de determinar una "base cierta" tiene que partir de presunciones establecidas por la Ley a partir de los hechos que pueda comprobar, de la información de terceros, de los libros de la contabilidad del contribuyente, de la documentación que obre en su poder y de otros medios indirectos.

2.12. CREDITO FISCAL

Si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, tratándose de la obligación sustantiva su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que ésta no es exigible como tal; puesto que requiere su transformación a crédito fiscal, lo cual se realiza a través del procedimiento denominado "determinación", como lo mencionamos en el punto anterior.

El artículo 18 del Código Fiscal anterior establecía que: *"El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida..."*, por lo que toda cantidad que la Federación tuviera derecho a percibir, por cualquier concepto, debería ser considerada crédito fiscal una vez que estuviera precisada su cuantía. En el Código Fiscal vigente se precisa el alcance y contenido de este concepto al establecer en su artículo 4° primer párrafo que:

"Son créditos fiscales, los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus

accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Comparando ambas disposiciones nos podemos percatar de que la concepción genérica que existía conforme al código anterior fue modificada, ya que en la actualidad se precisa que solo pueden constituir créditos fiscales aquellas cantidades que provengan de contribuciones, de aprovechamientos (dentro de los que quedan comprendidas las responsabilidades) y de sus accesorios, por lo que deja fuera a los ingresos denominados productos. Sin embargo, permite que adquieran la característica de crédito fiscal otras cantidades que debe percibir el Estado, que sin tener naturaleza fiscal, la Ley les otorgue ese carácter con el fin de facilitar su cobro.

De lo anterior derivamos que toda obligación tributaria determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación tributaria.

Con base en los artículos 2, 3 y 4 del Código Fiscal de la Federación, se observa que los créditos fiscales se pueden derivar de los siguientes conceptos: (Rodríguez Mejía,1994,p.5).

CREDITOS FISCALES

- Contribuciones
  - Art. 2 del C.F.F.
  - Impuestos
  - Aportaciones de Seguridad Social
  - Contribuciones de Mejora
  - Derechos
- Accesorios
  - Art. 2 del C.F.F.
  - Recargos
  - Sanciones
  - Gastos de ejecución
  - Indemnización por cheques no pagados
- Aprovechamientos y sus accesorios
  - Art. 3 del C.F.F.
  - Recargos
  - Sanciones
  - Gastos de ejecución
  - Indemnización por cheques no pagados

Responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores.

2.13 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La exigibilidad de la obligación tributaria es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras tanto no se venza o transcurra la época de pago, la obligación tributaria no es exigible por el sujeto activo.

En México, el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, el anterior Código de 1966 cuyo artículo 19 estableció que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible.

Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del vigente Código Fiscal de la Federación que establece que: *"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución..."*. (Multi Agenda Fiscal 2001.p.152).

CAPITULO III

FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

CAPITULO III. FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Antes de iniciar el señalamiento de las notas características de cada una de las formas extintivas de la obligación tributaria señaladas por la doctrina, así como las que se encuentran reguladas por el Código Fiscal de la Federación en vigor, resulta oportuno mencionar que en el Código Fiscal anterior de 1967 la extinción de la obligación tributaria y las diversas formas recibían un tratamiento mas explícito y por ende, mas entendible.

Lo anterior se dice en virtud de que en dicho cuerpo normativo por ejemplo se dedica todo un capítulo, el II del título II a todas las cuestiones referentes al nacimiento y extinción de los créditos fiscales; por el contrario, en el actual Código Fiscal dichas formas de extinción se encuentran dispersas, lo que dificulta su comprensión.

A continuación estudiaremos las diversas formas que la doctrina señala como extintivas de la obligación, sin perder de vista que, como analizamos en el capítulo anterior tratándose de obligación tributaria, como una obligación ex lege, es decir al tener su fuente en la Ley, la únicas formas reales de extinción son las contenidas en ella misma.

El Derecho Fiscal sólo admite como medios de extinción de las obligaciones el pago, la prescripción, la compensación y la condonación.

3.1. EL PAGO

3.1.1. Definición

El pago, como su nombre lo indica, es entregar al fisco la suma de dinero que se adeude. El pago se encuentra definido en el diccionario como "Dar uno a otro, o satisfacer, lo que le debe, o sea aquello a que estaba obligado, cualquiera sea la naturaleza de la deuda". (Enciclopedia Jurídica Omeba..1985,Tomo IV p.369).

De la Garza lo define de la siguiente manera: "Es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo". (Flores Zavala,1985,p.167).

De acuerdo con su acepción jurídica clásica, pago significa cumplimiento de una obligación. De ahí que generalmente se le considere como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir.

Por consiguiente, cuando se habla de pago de los tributos, tenemos que entenderlo en función tanto de su acepción económica como de su acepción jurídica. Así por ejemplo, cuando se paga un impuesto, no solamente se está entregando al Fisco el importe pecuniario o en especie del mismo (acepción económica), sino también se está dando cumplimiento a la norma jurídica tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica (acepción jurídica). (Arrioja Vizcaíno,1994,p.464).

Por lo tanto el pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria, concluyendo que éste es el modo por excelencia para extinguir la obligación tributaria.

3.1.2. Lugar de pago

Como regla general tenemos que el sujeto pasivo debe hacer el pago a través de la oficina receptora de su jurisdicción. Como lo menciona el artículo 4 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación: *"La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice"*. (Multi Agenda Fiscal.2001.p.3).

La autoridad Hacendaria Federal, en su afán de facilitar a los contribuyentes u obligados el pago de contribuciones el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o bien eliminar inmoralidades de su personal ha convertido las instituciones de crédito en recaudadora de gravámenes.

3.1.3. Medios de pago

Existen dos modalidades para efectuar el pago. Una es la concerniente a la obligación de efectuar el pago mediante la utilización de moneda de curso legal y por vía de excepción se comprende la posibilidad de realizar el pago del tributo a través de moneda extranjera cuando haya de pagarse en el extranjero tal contribución, como lo establece el artículo 20 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

La segunda es la correspondiente a la posibilidad de utilizar como medio de pago los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y las condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Todo esto tal y como lo prescribe el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo séptimo.

3.1.4. Plazo para el pago

Según Antonio Jiménez González clasifica en dos los plazos para el pago los cuales son:

a) **Principio general:**
La deuda tributaria ha de pagarse dentro de la fecha o plazo establecido en las disposiciones tributarias, como lo establece el artículo 6, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación vigente.

b) **Plazo genérico:**
El propio legislador en el artículo 65 del citado Código establece un plazo genérico para el pago de las contribuciones liquidadas como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación o bien para aquéllas contribuciones que no tengan previsto un plazo específico.

Dicho plazo es de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

Como excepción a la regla general del artículo 6 del Código Fiscal de

la Federación, se encuentra lo previsto en el artículo 66 del mismo Código referente al pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades que a la letra dice:*"Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses...."*.

3.1.5. Aplicación del pago

La aplicación del pago se encuentra estipulado en el artículo 20 octavo párrafo que dice: *"Los pagos que se efectúen, se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden:*

1.- Gastos de ejecución
2.- Recargos
3.- Multas
4.- Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del CFF".

La indemnización señalada en la fracción cuarta se refiere a los cheque devueltos.

3.1.6. La Prueba del Pago

Quien efectúe el pago deberá obtener la prueba de haber cumplido de esta manera con la obligación, para lo cual tendrá que obtener el recibo oficial expedido por la oficina correspondiente.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en su penúltimo párrafo así lo establece:

Art. 6: *"....Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.* (Multi Agenda Fiscal 2001,p.5).

3.1.7. Determinación del Pago

El pago puede determinarse, según la persona que lo hace, mediante declaración, si es el contribuyente; mediante liquidación o estimación, si es el fisco; y mediante retención o recaudación si es un tercero ajeno a la relación fiscal.

La declaración es la autodeterminación que el causante formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo.

La liquidación es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en la información o elementos que le proporcionan o que ella misma se allega.

La estimación es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en presunciones legalmente establecidas.

La retención es la determinación y descuento del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer quien paga una deuda, sobre el monto de la misma.

La recaudación es la determinación y cobro del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer una persona que es ajena a la relación tributaria.

La diferencia entre retención y recaudación consiste en que, en la primera entre el retenedor y el causante hay una relación de acreedor y deudor y en la segunda no existe esa relación. Por ello es que en la retención hay un descuento en el pago (por ejemplo, la retención de I.S.R. que le realiza el patrón al trabajador) y en la recaudación hay un cobro (por ejemplo, el impuesto recaudado por un notario al enajenante de un bien inmueble).

3.1.8. Tipos de pago

Aún cuando el pago es la forma idónea para extinguir un tributo, nos encontramos con que dentro de nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos.

Inclusive puede afirmarse que algunas de esas formas no necesariamente implican la extinción, al menos inmediata, del tributo de que se trate. Por consiguiente conviene analizarlas a continuación, refiriéndolas básicamente a los efectos que pueden producir como un medio de extinción mediato o inmediato, de la obligación tributaria.

3.1.8.1. Pago Liso y Llano

Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al fisco las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie y cuyo resultado es pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido.

Evidentemente ésta hipótesis, aparte de constituir la situación ideal dentro de la relación jurídico tributaria, representa la forma idónea de extinguir un tributo, puesto que se trata de aquellos casos en los que los contribuyentes cumplen adecuada y oportunamente con las obligaciones que les imponen las disposiciones fiscales.

Por lo tanto debido a que es oportuno y debido el cumplimiento, el tributo se extingue automáticamente.

Cuando se realiza un pago de lo indebido consiste en enterar al fisco una cantidad mayor de la debida o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda.

Cuando se trata de una **cantidad mayor de la debida** el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública entrega por error una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar, en el otro caso, el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que entera o que se reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error. Como se observa, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente.

El pago de una cantidad mayor de la debida puede derivar de un error de hecho o de un error de derecho. El pago de más por error de hecho, tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas que el contribuyente comete sobre determinados hechos y que originan que pague en exceso de lo debido, tales como: considerar un artículo con calidad superior a la que tiene, aplicando por ende una mayor cuota; liquidación equivocada que arroja cantidad mayor a la debida; no deducción de los ingresos exentos, etc. En cambio, el pago de más por error de derecho, tiene su origen en la aplicación o interpretación errónea que el contribuyente hace de la Ley Fiscal, como considerar que la Ley grava totalmente un ingreso, cuando en realidad ella lo conceptúa semigravado, etc.

El pago de lo indebido, propiamente dicho, que es el pago de **una cantidad que no se adeuda**, también puede ser por error de hecho o de derecho. En el primer caso, el pago tiene su origen en situaciones que hacen creer al particular que es deudor del crédito fiscal que se le reclama; por ejemplo: por la contigüedad de predios se requiere al propietario que no es el deudor real, quien lo cubre de inmediato; por semejanza en nombres se requiere al que no es deudor, mismo que lo paga, etc. El pago de lo indebido propiamente dicho, por error de derecho, deriva de la interpretación errónea de la Ley Fiscal; por ejemplo, creyéndose contribuyente de un impuesto, se paga el gravamen; no estando gravada una operación se hace el pago, etc.

En ésta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió de haber cumplido; por consiguiente no puede validamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan.

Tan es así, que el artículo 22 del Código Fiscal en vigor, contempla para ésta hipótesis la figura de la devolución del pago de lo indebido, en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o pague lo que no deba, puede solicitar de la Autoridad Hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses y actualización de la deuda. (Arroija Vizcaino.1994.p.465).

3.1.8.2. Pago Bajo Protesta

Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

En México, el Código Fiscal de la Federación de 1966 preveía este tipo de pago en su artículo 25, que decía: *"Podrá hacerse el pago de créditos fiscales bajo protesta cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa".*

El actual Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago, pero dos disposiciones del artículo 22 de este ordenamiento implican un reconocimiento parcial del pago bajo protesta.

El segundo párrafo del artículo 22 mencionado prevé que:"*Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente...*"; el octavo párrafo del mismo articulo establece que: "*...El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del propio Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago...*".

Se dice que hay reconocimiento parcial del pago bajo protesta porque las dos disposiciones del articulo 22 del Código Fiscal de la Federación antes mencionadas únicamente se refieren al caso de pago de un crédito determinado por la autoridad cuando hay inconformidad con el mismo y se hacen valer los medios de defensa legalmente establecidos, pero no prevén la hipótesis de inconformidad con un crédito autodeterminable respecto del cual también se hagan valer los medios de defensa legalmente establecidos, como si lo hacia el Código anterior.

Por otro lado, y como lo reconoce el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, si con motivo de la impugnación del crédito fiscal el particular obtiene resolución definitiva favorable a sus intereses se

considerará que hubo un pago de lo indebido y habrá lugar a la devolución del pago, es decir, surgirá la obligación de reembolso antes mencionada. Desde luego, en este caso el pago de lo indebido no se origina en un error del contribuyente.

El pago bajo protesta en sí no constituye una forma de extinguir los tributos, sino tan sólo una manera de garantizar el interés fiscal (evitando al mismo tiempo que los recargos corran exageradamente) durante el tiempo que dure la tramitación de los correspondientes recursos o medios de defensa y hasta que se dicte una resolución definitiva que establezca la verdad legal, en el asunto de que se trate.

De modo que dependiendo del sentido de esa resolución definitiva, es decir, según sea adversa o favorable para el contribuyente, el pago bajo protesta puede indistintamente convertirse en pago definitivo, extinguiéndose solo hasta entonces la contribución respectiva, o bien transformándose en una situación jurídica que dé nacimiento a la devolución a favor del contribuyente. (Arrioja Vizcaíno, 1994,p.466).

3.1.8.3. Pago provisional

Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la Ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente.

Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución.

Entonces, en la declaración anual el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente, y es hasta entonces cuando se estaría en presencia de una extinción de la obligación, ya que antes aún no existía tal. Como ejemplo de este tipo de pago tenemos al previsto por el articulo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3.1.8.4. Pago de anticipos

El pago de anticipos se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual.

No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta.

Evidentemente en este caso si puede hablarse de que existe extinción del tributo, por lo menos en lo que corresponde a la parte proporcional cubierta mediante la entrega de cada anticipo.

Como ejemplo podemos citar al pago previsto por el articulo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el que se retiene el impuesto generado por concepto de percepción de ingresos de sueldos y salarios.

3.1.8.5. Pago definitivo

Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del Fisco en un principio, siempre quedando salvas las facultades de comprobación de la Autoridad Fiscal previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cuál es la cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se le presenta, aceptando, en principio, que el pago es correcto.

La aceptación es en principio en virtud de que si bien no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado

de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no sólo en relación con este pago, sino en general para precisar cuál es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo que comentamos.

En este caso si hay una extinción de la obligación, ya que al estar en presencia de ésta, y al realizarse el pago definitivo se cumple con el pago, extinguiéndola por completo.

Ejemplos de este tipo de pago los tenemos en los artículos 10 y 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativos al cálculo anual del impuesto sobre la renta para personas morales y personas físicas respectivamente.

3.1.8.6. Pago extemporáneo

Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco.

Tratándose del pago o del cumplimiento de alguna obligación tributaria en el ámbito formal en forma extemporánea, (por ejemplo la presentación de una declaración con o sin pago respectivamente) cuando éstas se realicen de forma espontánea tendremos el beneficio del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación que prevé que no habrá multas, pero sí recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente.

El mismo artículo 73 previene en qué condiciones podrá considerarse que existe cumplimiento espontáneo, destacando como regla general que será siempre antes de medie acto de autoridad debidamente notificado al contribuyente.

> Artículo 21 C.F.F.- "*Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado ...*
> *(ultimo párrafo)*
> *En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente*

los recargos correspondientes".

Artículo 73 C.F.F.- *"No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:*

I.- La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales... hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

III.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente, formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes".

18452
Tercera Época.
Instancia: Segunda Sección
R.T.F.F.: Año XI. No. 127. Julio 1998.
Tesis: III-TA-S-II-44
Página: 107

Dentro de este contexto y aún cuando estamos en presencia de un pago definitivo, es de hacerse notar que para que se considere extinguida la contribución debe cubrirse la cantidad adeudada más los recargos y sanciones que legalmente procedan por la extemporaneidad en el pago.

Dicho en otras palabras, en ésta hipótesis si podemos hablar de la extinción del tributo, pero con la salvedad de que esa extinción implica la entrega de aportaciones económicas accesorias por concepto de recargos y sanciones.

3.1.8.7. Pago en Garantía

Es el que realiza el particular sin que exista obligación tributaria, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la Ley.

Como podemos observar en el concepto del este pago, aún no existe la obligación; por lo tanto no hay extinción de la misma en el momento de hacer el pago, solamente se da en el caso de llegar a coincidir con la hipótesis prevista en la norma.

Un ejemplo lo podemos tener en las importaciones temporales, que no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de éstos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar éste tipo de pago. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber pago y que lo correcto es decir depósito en garantía.

3.2. PRESCRIPCION

De acuerdo con el artículo 1135 del Código Civil para el D.F., la prescripción es: *"Un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones que establezca la Ley".*

En este sentido se habla de la existencia de dos tipos de prescripción: la positiva o adquisitiva o la negativa o liberatoria.

3.2.1. Tipos de Prescripción

El artículo 1136 del Código Civil, reconoce dos tipos de prescripción, la positiva y la negativa:

a) **La prescripción positiva** es aquella en la que existe una adquisición de bienes en virtud de su posesión por cierto tiempo y en ciertas condiciones. Así por ejemplo, en los términos del artículo 1152 del Código Civil, una persona que posea un inmueble sin título de dueño y de buena fe, en forma pública, pacifica y continua durante un periodo de cinco años cuando menos, puede adquirir el derecho de propiedad sobre dicho inmueble.

b) **La prescripción negativa** se da cuando existe la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento. Este tipo de prescripción, la extinción de la obligación es generalmente de una deuda y del respectivo derecho de hacerla efectiva.

De acuerdo con lo anterior, la prescripción ya sea positiva o negativa, se presenta cuando se configuran dos elementos esenciales; el transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marca la Ley respectiva.

En materia fiscal solo existe la prescripción negativa, la cual tiene un efecto extintivo en relación jurídica tributaria de los contribuyentes con el fisco.

3.2.2. Prescripción en Materia Fiscal

Como forma de extinción de la obligación tributaria la prescripción es la segunda en importancia después del pago.

Se argumenta que si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos pasados.

En bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación tributaria como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos.

Dentro de la relación Fisco - Contribuyente, el primero es el sujeto activo y el segundo el sujeto pasivo, lo cual significa que este último está obligado a cumplir con la obligación que pueda exigir el fisco. En este plano, la prescripción del crédito fiscal resultaría en beneficio del contribuyente obligado; sin embargo, existen otros casos en los que la situación anterior puede invertirse y sea el fisco el beneficiado por la prescripción en materia fiscal. Esto podría suceder, por ejemplo, cuando el fisco estuviera obligado a devolver cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes y éstos no las reclamaran en el plazo legal para ello.

3.2.3. Término de la Prescripción

Dos son las corrientes que precisan el momento en que empieza a correr el término de esta prescripción:

Primera.- Se considera que ese término debe empezar a correr desde el momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y, en tratándose de las sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción.

Segunda.- Que el término de la prescripción debe empezar a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible y, en tratándose de las infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

La primera corriente debe desecharse en virtud de que viene a desnaturalizar el fundamento de la prescripción, ya que no contara el tiempo que ha transcurrido si la autoridad no tiene conocimiento de la realización de los actos gravados o violatorios de la Ley. Se considera que si por actos imputables al contribuyente (fraude, clandestinaje o contrabando) la autoridad desconoce la realización de hechos imponibles, ello no debe perjudicar a la Hacienda Pública sino al particular mismo.

La segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica, pues el término de la prescripción debe correr desde el momento en que ha transcurrido el plazo dentro del cual debió de haberse cubierto el crédito fiscal.

En efecto, la autoridad tiene a su alcance infinidad de medios para llegar al conocimiento de la realización de los actos que se sustraen de la aplicación de las leyes fiscales correspondientes. Para reforzar esta corriente, se argumenta que si prescriben los delitos, que son hechos antisociales aún cuando las autoridades no lleguen a tener conocimiento de su comisión, con más razón los créditos fiscales cuya evasión no puede reputarse de la misma gravedad.

Nuestra Legislación Fiscal Federal ha adoptado la segunda corriente al expresar, en el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación vigente que : *"El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido..."*

Artículo 146 C.F.F.- *El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.*

> *El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.*

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del articulo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

El plazo legal para que opere la prescripción es de cinco años, como se desprende del primer párrafo del articulo 146 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que *"El crédito fiscal se extingue por prescripción en término de cinco años".*

Una vez que una obligación ha sido transformada en crédito, ya sea por la autoridad al aplicar sus facultades o por el contribuyente, y dicho crédito es exigible por no cubrirse en el plazo establecido para ello, a partir del día siguiente a dicho plazo se inicia el cómputo de los cinco años para que opere la prescripción.

A fin de ejemplificar lo anterior, supongamos que la autoridad en el ejercicio de sus facultades liquidadoras emite una resolución que determina una omisión en el pago del impuesto sobre la renta a un contribuyente. Dicha resolución le fue notificada al contribuyente el 5 de Marzo de 2000 y se le otorgan 45 días para su pago a partir del siguiente a aquel en que surta efectos dicha notificación. Con base en lo anterior y tomando en cuenta que de acuerdo con el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación se computan solo días hábiles en el plazo de los 45 días antes mencionado, al día hábil siguiente a ese plazo, se daría la exigibilidad del crédito, por lo cual, al asumir ese carácter, la autoridad puede cobrar el crédito a través del procedimiento de ejecución y simultáneamente se inicia el término de la prescripción, por lo que si la autoridad de que se trate no efectúa la gestión de cobro correspondiente, y transcurren 5 años, la obligación de pago de dicho crédito, prescribiría. Lo antes mencionado se lustra como sigue:

A. Notificación de la resolución determinando el crédito fiscal (5 de Marzo de 2000).

B. El crédito se vuelve exigible (al día siguiente de los 45 días hábiles).

C. Ultimo día para gestionar el cobro del crédito antes de que prescriba esa facultad.

3.2.4. Interrupción del Plazo

El plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo.

El plazo para que se consuma la prescripción del crédito fiscal puede interrumpirse en los siguientes casos:

a) Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor. Pero si el acto de la autoridad que interrumpió el término de la prescripción se deja sin efectos, por ilegal por la propia autoridad fiscal se considera que entonces no destruyó el plazo que venía corriendo.

b) O bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación.

Cabe mencionar que igual resultado, respecto a la interrupción de la prescripción, tienen las gestiones de cobro que el contribuyente notifique al fisco respecto a una solicitud de devolución de un pago indebido, o bien, cada vez que exista un reconocimiento expreso o tácito de dicho pago por parte de la autoridad.

De acuerdo con lo anterior se desprende que un elemento esencial para que la prescripción en materia fiscal se configure, es la inactividad por parte del acreedor, pues al momento en que se rompe la inactividad y se gestiona el cobro del adeudo, se interrumpe la prescripción. Si dicha gestión no concluye en un pago efectivo, el plazo de prescripción se reanuda nuevamente tan pronto como cesa la causa de la interrupción.

Como se indicó anteriormente, la prescripción también puede interrumpirse por el reconocimiento expreso o tácito de la existencia de la obligación de que se trate por parte del deudor. En éstos casos, lo más común es que sea el contribuyente el que pueda incurrir en alguno de dichos supuestos con alguna gestión, como pudiera ser la solicitud de prórroga para pagar alguna contribución omitida o algún otro trámite parecido en el que reconozca la existencia de la obligación de que se trate.

La hipótesis de la interrupción del plazo prescriptorio está prevista en el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación como anteriormente se citó.

3.2.5. Suspensión del Plazo

Este se presenta cuando se produce una situación que impide jurídicamente al acreedor hacer efectivo un crédito establecido a su favor, pero cuyo efecto no es el de inutilizar el tiempo que ha transcurrido sino simplemente detener la cuenta del término, la cual se reanudará una vez que ha desaparecido la causa que la suspendió. Por ejemplo, es causa de suspensión, mientras subsista, el otorgamiento de una prórroga para el pago de créditos fiscales.

3.2.6. Renuncia a la Prescripción Ganada

En ocasiones, puede darse el caso de la renuncia a la prescripción ganada. En el Derecho Privado Mexicano, que se aplica supletoriamente al Derecho Fiscal, el artículo 1142 del Código Civil para el Distrito Federal nos dice que la renuncia de la prescripción es expresa o tácita, siendo ésta última la que resulte de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido.

La última parte es la que nos interesa, pues en ocasiones, la Autoridad Hacendaria, no obstante que ha transcurrido el término de cinco años para que opere la prescripción, requiere al contribuyente la presentación de documentación o información relacionada con declaraciones anteriores a esos cinco años, a efecto de determinar la situación fiscal respectiva, o bien, notifica al contribuyente un crédito fiscal generado más de cinco años atrás.

En el primer caso, es frecuente que el contribuyente cumpla con el requerimiento, para no hacerse acreedor a una sanción por no darle cumplimiento, pero sin oponer la salvedad de que el cumplimiento es únicamente para no incurrir en desobediencia, es decir, que no está renunciando a la prescripción ganada. En el segundo caso, muchas veces el contribuyente no se inconforma oportunamente en contra del crédito fiscal que se le pretenda exigir no obstante que han transcurrido más de cinco años.

En ambos casos, ocurre que tácitamente está renunciando a la prescripción que ha operado en su favor, de modo que, volviendo al primer caso, la autoridad una vez revisada la documentación o información solicitada está en aptitud de determinar diferencias de impuesto y exigir su pago y en el segundo caso, estará en posibilidad de exigir correlativamente el cumplimiento de la obligación.

Sobre éste tema, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación emitió la siguiente jurisprudencia:

PRESCRIPCION. LA PRESENTACION DE DOCUMENTOS PARA EL ESTUDIO DE DECLARACIONES DEFINITIVAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS PRESCRITOS IMPLICA RENUNCIA TACITA A DICHO BENEFICIO

"Teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al caso, que son los artículos 1141 y 1142 del Código Civil, aplicado supletoriamente de acuerdo con el 11 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que es procedente la tesis sustentada por la H. Quinta Sala en el expediente 1345/54, porque la presentación de la documentación necesaria para el estudio de las declaraciones definitivas correspondientes a periodos prescritos es un hecho que implica una renuncia tácita al beneficio ganado, ya que dicha presentación tiene por objeto que la autoridad calificadora determine el impuesto que deben pagar los causantes y, por lo tanto, no es válida la tesis sustentada por la H. Sexta Sala en el expediente No. 1916/54, de que la presentación de documentos para calificar las declaraciones correspondientes a periodos prescritos, obedece a cumplir con la prevención de las autoridades respectivas para no incurrir en sanción y que ese hecho no entraña renuncia tácita de la prescripción definitiva consumada. Este argumento sólo sería válido, en caso de que los causantes, al cumplir con la prevención de la autoridad requirente, hicieran la salvedad de que cumplían con lo ordenado sin perjuicio de la prescripción consumada, lo que no se hizo en los casos a que se refieren los juicios antes citados."

Resolución del Pleno de 23 de octubre de 1957.
Resoluciones contradictorias de los juicios 1345/54 y 1916/54.
Sentencias del Pleno 1949 al primer semestre de 1959. Tomo 1. p. 562.

Después de este análisis, podemos concluir que la prescripción en materia fiscal si es un instrumento extintivo de las obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes, como del fisco, por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece.

3.3. CADUCIDAD

Como lo mencionamos al principio de este trabajo, el presente es un análisis de las formas de extinción de la obligación tributaria desde el punto de vista de la doctrina y de la propia Ley. Y la Caducidad está contemplada por la doctrina como una de éstas.

La caducidad no es una forma de extinción de obligaciones tributarias, porque sencillamente éstos créditos fiscales nunca han nacido, ya que la autoridad ha perdido facultades legales para el ejercicio de sus facultades de comprobación y para la determinación de créditos fiscales.

En el Código Fiscal de la Federación, la prescripción está prevista como una norma de Derecho Sustantivo susceptible de extinguir la obligación fiscal por el solo transcurso del tiempo.

En cambio, la caducidad, o extinción de facultades, como la llama el propio Código en el artículo 67, que la regula, está prevista como una norma de Derecho Procedimental, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación tributaria, sino únicamente señalar que la Autoridad Hacendaria ha perdido, por el transcurso de tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

Puede darse el caso de observar obligaciones fiscales que ya no pueden hacerse efectivas en virtud de haber operado la caducidad y que, sin embargo, no se han extinguido porque no ha operado la prescripción.

En síntesis, podemos decir, que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la Autoridad Hacendaria para determinar la existencia de obligaciones tributarias, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.

3.3.1. Plazos para que opere la Caducidad

Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal de la Federación prevé casos en que excepcionalmente el plazo de la caducidad es de tres o de diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

El plazo para el cómputo de la caducidad se amplia a diez años en los siguientes casos:

- Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes.

- No lleve contabilidad o no se conserve durante el plazo a que obliga el Código.

- Por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.

En éste último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio.

Si posterior y espontáneamente el contribuyente presenta la declaración omitida, o sea, que ésta no sea requerida, el plazo volverá a ser de cinco años, pero sin que en ningún caso éste plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presente espontáneamente, exceda

de diez años. No están comprendidas en esta hipótesis las declaraciones de pagos provisionales.

Lo anterior, coincide con lo establecido por la fracción I del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación en el sentido de que las facultades se extinguen por ejercicios completos.

En el caso de Responsabilidad Solidaria de los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagarse por la Sociedad que se liquida o quiebra, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, es decir, a partir de que se liquidaron los bienes y las deudas de la Sociedad.

También la caducidad será de tres años para los Representantes Legales de Sociedades Mercantiles, con cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las Sociedades Mercantiles por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, si la sociedad incurre en alguno de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

Tratándose de los demás responsables solidarios, éstos deberán apegarse al límite previsto de 5 años como regla general, y hasta un máximo de 10 años en los casos en que la Ley lo previene.

3.3.1.1. Cómputo del Plazo

En contribuciones que se declaren por ejercicios, éste plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio cuando se tiene la obligación de hacerlo, en esos casos las facultades se extinguen por ejercicios completos, incluso por aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar declaración del ejercicio, como podría ser el pago de un adeudo fiscal.

En caso de que se presenten declaraciones complementarias, el plazo empieza a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presenten y solo por lo que se refiere a los conceptos modificados.

En declaraciones o avisos correspondientes a contribuciones que no se calculen por ejercicios, el plazo empieza a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió haberse presentado la declaración o el aviso; o bien, a partir de la fecha en la que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración. En infracciones a las disposiciones fiscales, el plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que se cometió la infracción, pero si la infracción es de carácter continuo o continuado, el plazo correrá a partir del día siguiente al que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

3.3.2. Suspensión del Plazo

La suspensión del plazo no esta sujeta a interrupción y sólo se suspenderá cuando:

a) Se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (revisión de contabilidad, visitas domiciliarias, auditorías, o revisión de dictámenes formulados por Contador Público). Si la autoridad ejerce dichas facultades, la suspensión se inicia con la notificación del ejercicio de las facultades y termina cuando se notifique la resolución definitiva; la suspensión está condicionada a que cada seis meses la autoridad levante cuando menos un acta parcial, final o resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que el plazo no se suspendió.

b) Se interponga algún recurso administrativo o juicio; o

c) Cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar en el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiera señalado de forma incorrecta su domicilio fiscal. En éstos dos últimos casos se reiniciará el cómputo de plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

Artículo 67 C.F.F.- *"Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:*

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III.- Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

El plazo a que se refiere éste artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece éste Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en éste

último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiera señalado de forma incorrecta su domicilio fiscal. En éstos dos últimos casos se reiniciará el cómputo de plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere éste párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de éste Código.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años...".

En la siguiente tesis se previene que cuando a un contribuyente no se le notifique conforme a derecho el inicio de las facultades de comprobación, entonces no existe la mencionada suspensión de la caducidad, ya que

lógicamente esta suspensión no puede darse porque nunca se iniciaron legalmente las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

25212
Cuarta Época.
Instancia: Segunda Sección
R.T.F.F.: Año II. No. 7. Febrero 1999.
Tesis: IV-TA-2aS-20
Página: 373

CADUCIDAD.- SUSPENSIÓN DEL PLAZO CUANDO LA AUTORIDAD INICIA EL EJERCICIO DE FACULTADES DE REVISIÓN.-

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 1992, establece como regla general la extinción de las facultades de la autoridad para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, asimismo para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, en un plazo de 5 años. Dispone también, que dicho plazo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando la autoridad ejerza las facultades de comprobación a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del citado Código, precisándose que la suspensión con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva, por lo que en el caso de que el contribuyente niegue lisa y llanamente que se le hubiera notificado conforme a derecho el oficio con el que la autoridad informa del inicio de sus facultades de comprobación, la carga de la prueba para acreditar la legalidad de la notificación corresponde a la autoridad, y en el caso de que la notificación resulte ilegal, la consecuencia es que no hubo suspensión del plazo para que se configure la caducidad establecida en el numeral en comento. (10)

Juicio de Nulidad No. 100(14)73/98/12963/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de octubre de 1998, por mayoría de 2 votos a favor, 1 con los resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez.

(Tesis aprobada en sesión de 3 de noviembre de 1998)

3.3.3. Declaración de la Extinción de Facultades

El último párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece que: *"transcurridos los plazos a que el mismo artículo se refiere, los contribuyentes podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales".*

La caducidad de las facultades como medio de defensa se puede hacer valer en dos momentos distintos:

I.- El primero de ellos, en los términos de lo establecido en el último párrafo del artículo 67, comentado en el párrafo anterior, es decir, cuando ya se hayan extinguido por el transcurso del tiempo y las autoridades fiscales no hayan ejercido sus facultades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como imponer sanciones.

En estos casos, el contribuyente podrá solicitar por escrito se declare la caducidad. Cabe mencionar que en la práctica ésta situación no se lleva a cabo, ya que si por el transcurso del tiempo las facultades de las autoridades ya caducaron, lo más probable es que ya no las ejerza, y si esto sucediera, aún se tendrían posibilidades de hacer valer este medio de defensa como comentamos en el siguiente punto.

II.- En el momento de que ya extinguidas las facultades de las autoridades fiscales a que nos referimos en el párrafo anterior, por haber transcurrido el plazo respectivo, éstas procedan a determinar contribuciones a cargo de los contribuyentes y podrán hacer valer éste argumento mediante la interposición del medio de defensa correspondiente; es decir, a través de la presentación de un recurso de revocación o demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

3.3.3.1. Plazo para solicitar Caducidad

Para el caso en que nos referimos en el punto I del apartado anterior, no existe plazo, pero evidentemente, ya tuvo que haber transcurrido el tiempo para que la caducidad opere.

En el caso de que habiendo transcurrido el plazo para que las facultades de las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, sus accesorios y multas caduquen y éstas emitan una liquidación, el plazo será de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación.

3.4. LA COMPENSACION

La compensación como forma de extinción de las obligaciones no solamente lo consigna la doctrina, sino también nuestro derecho positivo.

El capítulo I del Título Quinto del Código Civil para el Distrito Federal, mismo que rige a toda la República en materia federal en los términos del artículo primero, regula dicha figura.

Art. 2185.- *Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.*

Art.2186.- *El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la Ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.*

Rafael de Pina define a la compensación como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra.

Nuestro Derecho Tributario Positivo igualmente consagra, siguiendo el esquema de la teoría general de las obligaciones, dicha institución como medio de extinguir la obligación tributaria, claro que imponiendo a dicha figura las modalidades que la naturaleza tributaria de la obligación requiere.

La compensación, como forma extintiva de la obligación tributaria, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma Ley Fiscal o de dos diferentes y siempre y cuando que las deudas sean líquidas y exigibles.

En este caso, se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, pero por la aplicación de distintas contribuciones, la deuda del segundo sólo se considerará líquida y exigible si antes a sido autorizada por la autoridad que corresponda.

Las deudas serán líquidas cuando una y otra estén precisadas en su monto; y exigibles, cuando el derecho del acreedor no se encuentre sujeto a duda, por ejemplo: un contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de mil pesos por concepto del impuesto al valor agregado pagado de más y, a su vez, el fisco tiene sobre el mismo particular el derecho de exigirle el pago de la cantidad de mil quinientos pesos por concepto del impuesto sobre la renta, pagado de menos. El contribuyente y el fisco son acreedores y deudores recíprocos y las deudas son líquidas y exigibles, pero no fungibles en virtud de que derivan de la aplicación de distintas contribuciones.

En México se admite a la compensación como una forma de extinción de las obligaciones fiscales. Al efecto, lo establece el articulo 23 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: *"Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente.*

Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17 A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de éste Código aquellos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su

cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico mediante regalas de carácter general.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de éste Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En éste caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho".

3.4.1. Requisitos de la Compensación

Para que la compensación opere deben presentarse cuatro requisitos: (Quintanilla García,1993,p.464).

A. La reciprocidad de las obligaciones;
B. La fungibilidad del objeto de las obligaciones;
C. La liquidez de los créditos;
D. La exigibilidad de los créditos.

3.4.1.1. Reciprocidad de las obligaciones

La reciprocidad de las obligaciones, se refiere a que en la relación jurídica cada una de las partes tiene que ser deudora y acreedora respecto de la otra. Es decir, las dos partes deben ser recíprocamente acreedoras y deudoras.

3.4.1.2. Fungibilidad del objeto de las obligaciones

Para que se dé la fungibilidad del objeto de las obligaciones, es preciso que la cosa debida por una de las partes pueda ser dada en pago, de lo que es debido por la otra. Es decir, la fungibilidad implica que las cosas puedan ser sustituidas unas por otras al momento del pago.

3.4.1.3. Liquidez de los créditos

Es necesario que los créditos compensables sean líquidos, como lo menciona el artículo 2189 del Código Civil: *"Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días"*.

3.4.1.4. Exigibilidad de los créditos

El artículo 2190 del Código Civil menciona que: *"se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho"*. Es decir, que ni el deudor que se comprometió, ni el acreedor de una obligación natural pueden ser obligados legítimamente a un cumplimiento forzado. Siempre y cuando no se haya vencido el plazo o la condición. En caso contrario se podrá obligar al pago por efecto de la Ley.

Para comprender mejor la existencia de los requisitos mencionados anteriormente se va a dar un ejemplo: Martín le debe a Jorge $5,000 , a la vez Jorge debe a Martín $10,000; Jorge exige le pague Martín lo que le debe, Martín propone la compensación de lo que resultara la extinción de ambas obligaciones, surgiendo la de Jorge, como nueva, ahora le debe a Martín $5,000 solamente.

3.4.2. Efectos de la Compensación

La compensación produce efectos de un doble pago. Según el artículo 2194 del Código Civil: *"La compensación desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho, y extingue todas las obligaciones correlativas".*

Lo anterior quiere decir que la compensación equivale a un doble pago, porque extingue las dos deudas hasta la concurrencia de la menor. Además ambas se extinguen con sus accesorios.

La compensación produce efectos ipso iure. Según Pothier éste término significa: "... que opera por la simple virtud de la ley, sin que tenga que pronunciarse por el juez, ni menos ser opuesta por las partes" (Juan Antonio González, 1990,p.447). Es decir, que a pesar de la declaración del Código, el juez no podrá estimar la existencia de la compensación si no es alegada por las partes.

3.4.3. Casos en que no tiene lugar la Compensación

El artículo 2192 del Código Fiscal de la Federación establece los casos en que no tiene lugar la compensación. (Quintanilla García,1993,p.467).

I.- Si una de las partes hubiere renunciado;

II.- Si una de las deudas toma su origen de fallo condenatorio por causa de despojo, pues entonces el que obtuvo aquél a su favor deberá ser pagado, aunque el despojante le oponga la compensación;

III.- Si una de las deudas fuere por alimentos;

IV.- Si una de las deudas toma su origen de una renta vitalicia;

V.- Si una de las deudas procede del salario mínimo;

VI.- Si la deuda fuere de cosa que no puede ser compensada, ya sea por disposición de la ley o por el título de que proceda, a no ser que ambas deudas fueren igualmente privilegiadas;

VII.- Si la deuda fuere de cosa puesta en depósito;

VIII.-Si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos que la ley lo autorice.

3.5. LA CONDONACION

La condonación tiene cierta similitud con una institución del Derecho Civil comúnmente conocida como "la remisión de la deuda", que esencialmente implica el perdón o la liberación que, por cualquier motivo o circunstancia, un acreedor otorga a su deudor. Evidentemente, en estos casos y en atención a dicho perdón o liberación, la obligación de que se trate se extingue en forma automática.

Esta institución ha sido incorporada a nuestra legislación tributaria bajo la denominación de "Condonación", la que se puede definir afirmando que consiste en la figura jurídico – tributaria por virtud de la cual la Ley concede a la Autoridad Hacendaria las facultades para perdonar a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas.

Cuando hablamos del sujeto activo de la relación tributaria, señalamos que la principal atribución del Estado en el campo impositivo es la de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y que ésta atribución es irrenunciable, salvo en casos excepcionales en que se presenten situaciones extraordinarias.

En materia de contribuciones, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que en su parte conducente establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Artículo 39 C.F.F.- *"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:*

I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias...".

En virtud de que la facultad que comentamos permite a la Autoridad Hacendaria declarar extinguidos créditos fiscales, la condonación opera no sólo respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la causación de los tributos, sino también en el campo de las multas que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones impositivas. En este caso la condonación no es la solución legal al problema de la irrenunciabilidad del Estado a su atribución de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, cuando esa exigencia no es conveniente por razones de equidad, en virtud de una situación excepcional en la vida económica del Estado; sino que aquí la finalidad es, también por razones de equidad, atemperar, en lo posible, el rigor de la Ley en la aplicación de las sanciones, habida cuenta de la situación especial del infractor.

En materia de multas, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el que dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. Dispone también este precepto que sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

> Artículo 74.- *"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.*
>
> *La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda*

y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación".

La condonación puede ser parcial o total. En el caso de condonación de obligaciones fiscales sólo debe hacerse a título general y nunca particular, ya que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con violación del principio de justicia y podría considerase como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la Autoridad Hacendaria.

En cambio la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como en forma individual; ésto último en virtud de que, como ya hemos dicho, la condonación de multas tiene como finalidad atemperar en lo posible el rigor de la Ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor. Por todo lo anterior podemos decir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procede sólo en caso especial.

3.5.1. Plazo para la Condonación

Ni el Código Fiscal de la Federación ni su Reglamento, prevén un plazo para la presentación del escrito a través del cual se solicite la condonación de las contribuciones y/o sus accesorios. Sin embargo, en la práctica generalmente se solicita al momento en que se presente o se inicia el procedimiento administrativo de ejecución.

3.5.2. Requisitos

En el caso de la facultad de condonación o sus accesorios con que cuenta el Ejecutivo Federal, la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, establece como requisitos para que proceda la condonación, se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, un ramo de la actividad, la producción o venta de productos, o la

realización de una actividad, así como que se trate de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

En éste caso lo que se pretende es ayudar a quienes han sido víctimas de algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo y de impuesto. Tal y como lo hemos señalado anteriormente, si las cargas tributarias no guardan una proporción adecuada con la capacidad económica de los contribuyentes, se corre el riesgo de que, a consecuencia de dichas cargas, determinadas fuentes de actividad económica se cierren, lo cual ocasiona graves perjuicios no solo al fisco, sino también a la comunidad, puesto que desaparecen centros generadores de trabajo.

Por lo que se refiere a la condonación de las multas por parte de la secretaría de Hacienda y Crédito Público, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, dispone que la propia Secretaría apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

Sin embargo, el requisito previo para estar en condiciones de solicitar la condonación de multas es que éstas tengan jurídicamente el carácter de definitivas, es decir que no se hayan impugnado habiendo transcurrido el plazo para ello o que habiéndose combatido se haya obtenido resolución adversa.

Resulta oportuno resaltar la taxativa impuesta a la autoridad para conceder la condonación de multas. No produce tal condonación cuando se haya impugnado a través de los medios de defensa la resolución a dicha multa.

Criterio Discrecional.- De acuerdo a lo establecido en el artículo 74, como lo mencionamos anteriormente referente a la condonación de las multas la Secretaría apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso, esto quiere decir que la Ley simplemente se concreta a fijar mínimos y máximos, quedando a criterio de la autoridad sancionadora el fijar el importe de la multa con base en el mínimo, en el máximo, o bien en una cantidad intermedia. Precisamente por eso se habla de "facultades discrecionales", por que se deja al criterio de la autoridad encargada de aplicar la Ley el apreciar las circunstancias de cada caso concreto y el proceder en consecuencia.

Dentro de este contexto resulta perfectamente lógica la existencia de la figura de la condonación de multas, ya que como el importe de las mismas siempre se fija con base en el criterio de la autoridad sancionadora, existe la posibilidad de que al apreciar otra Autoridad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de nueva cuenta las circunstancias que dieron origen a la infracción, considere que debe modificarse el monto de la multa impuesta o bien que procediera a su condonación total.

3.6. CANCELACIÓN

Dentro de la materia de extinción de los créditos fiscales aparece indebidamente el tema de la cancelación, decimos que es indebido tanto su ubicación como su nombre, porque en realidad no cancela obligación alguna.

En principio, el término cancelación da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo cual no sucede en la cancelación en materia tributaria, ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas; es decir, sólo una operación contable, pero esa cancelación en dichas cuentas no implica la extinción del crédito, por lo que, en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción.

De lo anterior se desprende que sólo se puede considerar como un paso a la extinción del crédito por prescripción, ya que ésta cancelación no se considera como elemento de suspensión del plazo o interrupción del término.

La cancelación de una obligación tributaria consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o bien por incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro.

> Al respecto el Artículo 146-A del CFF vigente establece lo siguiente: *"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.*

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, a aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75 % del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a los que se refiere el segundo párrafo de éste artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables"

La Secretaría de hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de éste artículo.

La cancelación de los créditos a que se refiere éste artículo no libera de su pago".

Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela por crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelada solo hay dos formas de extinguir la obligación:

1) El pago

2) La prescripción.

CONCLUSIÓN

Como hemos visto al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, enmarcadas por la relación jurídico tributaria

En términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Dicha obligación deberá ser extinguida por alguna de las formas establecidas en la Ley.

Evidentemente el pago constituye la situación ideal dentro de la relación jurídico – tributaria, ya que representa la forma idónea de extinguir un tributo, puesto que se trata de aquellos casos en los que el contribuyente cumple adecuada y oportunamente con las obligaciones que le imponen las disposiciones fiscales.

Como puede advertirse la prescripción positiva o liberatoria se configura cuando se reúnen dos elementos esenciales, el transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marca la Ley, extinguiendo dos clases de obligaciones: la obligación a cargo del contribuyente de pagar tributos y la que está a cargo del Fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas en demasía o las improcedentes.

Así también podemos afirmar que la compensación es una forma de extinguir dos deudas, hasta por el monto de la menor cuando el Fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocamente siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en la Ley.

La condonación por cualquiera de las dos causas que se puede dar, constituye un medio de extinguir tributos, toda vez que a través de la misma el acreedor, o sea el Fisco, perdona a su deudor, (contribuyente) el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias..

Hasta aquí podemos decir que éstas cuatro son las formas que la Ley establece en sus diferentes artículos y con las formalidades particulares de cada una, como medios extintivos de la obligación tributaria. Ya que la Caducidad y la Cancelación vistas como medios de extinguir obligaciones, son estudiadas y analizadas por la doctrina como tales, pero en realidad, no lo son, como lo podremos observar a continuación.

La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos e imponer sanciones, por lo tanto no podemos decir que extingue la obligación tributaria, ya que es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y por lo mismo una forma para evitar su nacimiento, mas no su extinción.

Y la Cancelación la que equivocadamente se ha estudiado dentro de la materia de la extinción de las obligaciones, debido a que ésta representa sólo el "abandono temporal" del cobro de la deuda, por incosteabilidad en su cobro o por insolvencia del deudor, siguiendo el principio de que "nadie está obligado a lo imposible", así que cuando el Fisco lo convenga, reanudará el cobro, a menos que éste se haya extinguido por prescripción.

Teniendo un conocimiento más amplio y claro sobre las formas de extinción de la obligación tributaria sustantiva nos proporcionará seguridad de que se está cumpliendo debidamente con el Fisco como sujeto pasivo en la Relación Tributaria, evitando así caer en situaciones no favorables ante él y dando cumplimiento así a las relaciones con la Autoridad.

BIBLIOGRAFÍA

1.- Arrioja Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México, D.F., 1994.

2.- Briceño Sierra Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*. Editorial Porrúa. México, D.F., 1990.

3.- Casson Lionel. *Egipto Antiguo*. Time Life Internacional. México, D.F., 1965.

4.- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Editorial Porrúa. México, D.F., 1998.

5.- Cortina Gutiérrez Alfonso. *La Obligación Tributaria y su Causa*. Editorial Porrúa. México, D.F., 1976.

6.- *Cuaderno de Trabajo del Manual de Autoestudio*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. INCAFI. México, D.F., 1996.

7.- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Limusa. México, D.F., 1992.

8.- De Viti de Marco Antonio. *Principio de Economía Financiera*. Instituto de Estudios fiscales. Madrid, España., 1984.

9.- *Enciclopedia Jurídica OMEBA*. Editorial Driskill, S.A. Tomo IV. Buenos Aires, Argentina., 1985.

10.- Eneccerus Kipp y Walf. *Derecho de las Obligaciones*. Cárdenas Editor. Madrid, España., 1991.

11.- Flores Zavala Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Los Impuestos. Editorial Porrúa. México, D.F., 1985.

12.- González Martínez Ignacio. *México y la Teoría de los Impuestos de Adam Smith*. Revista Veritas del mes de Febrero. Sección: Comentarios Fiscales. México, D.F., 1998.

18.- González Juan Antonio. *Elementos de Derecho Civil*. 7ma. edición. Editorial Trillas, S.A. de C.V. México, D.F., 1990.

19.- H. Lafaille. *Tratado de la Obligaciones*. Anón Editores. Buenos Aires, Argentina., 1950.

20.- Jiménez González Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial Ecasa. México, D.F., 1993.

21.- Josserand. *El Derecho de las Obligaciones*. Editorial Bosh. Buenos Aires, Argentina., 1950.

22.- Messineo Francesco. *Manual de Derecho Civil y Comercial*. Traducción de Santiago Sentis Melendo. Editorial Jurídicas. Europa-América. Madrid, España., 1980.

23.- Margáin Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa. México, D.F., 1991.

24.- *Multi Agenda Fiscal 2001*. Editorial Ediciones Fiscales ISEF. México, D.F., 2001.

25.- Munch Lourdes, Angeles Ernesto. *Métodos y Técnicas de Investigación*. Editorial Trillas. México, D.F., 1996.

26.- Pacchioni. *Curso de Derecho Romano*. Editorial Harla, S.A. México, D.F., 1910.

27.- Petit Eugene. *Tratado Elemental de Derecho Romano*. Cárdenas Editor. Madrid, España., 1991.

28..- Porras y López Armando. *Derecho Fiscal*. Textos Universitarios. México, D.F., 1972.

29.- Quintana Valtierra Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Trillas. México, D.F., 1988.

30.- Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Harla, S.A. México, D.F., 1986.

31.- Rodríguez Mejía Gregorio. *Teoría General de las Contribuciones*. Editorial Porrúa. México, D.F., 1994.